

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA FINANCÍ

Komparace nástrojů vedoucích k redukci úniků na dani z přidané hodnoty v České a Slovenské republice

The Comparison of Instruments Reducing of Value Added Tax Evasion in the Czech and Slovak Republic

Student: Bc. Michaela Čechotková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra financí

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Michaela Čečotková**

Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor: 6202T010 Finance

Téma: Komparace nástrojů vedoucích k redukci úniků na dani z přidané
hodnoty v České a Slovenské republice
The Comparison of Instruments Reducing of Value Added Tax Evasion
in the Czech and Slovak Republic

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Harmonizace daně z přidané hodnoty
3. Vybrané formy úniků na dani z přidané hodnoty
4. Komparace nástrojů vedoucích k redukci úniků na dani z přidané hodnoty v České a Slovenské republice
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DRÁBOVÁ, M., O. HOLUBOVÁ a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9.

MEDVEĎ, Jozef a kol. *Daňová teória a daňový systém*. 1. vyd. Bratislava: Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.


Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Ondřej Fasora, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018




Ing. Iveta Ratmanová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2 a 3, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

V Ostravě dne 24.04.2018



.....
Bc. Michaela Čechotková

Obsah

1 Úvod	5
2 Harmonizácia dane z pridanej hodnoty	6
2.1 Daň a daňová sústava	6
2.1.1 Daňová sústava v Slovenskej a Českej republike	7
2.2 Harmonizácia nepriamych daní	11
2.2.1 Harmonizácia všeobecných nepriamych daní	11
2.2.2 Harmonizácia selektívnych nepriamych daní	17
2.3 Daň z pridanej hodnoty v Českej a Slovenskej republike	17
2.3.1 Predmet dane z pridanej hodnoty	18
2.3.2 Subjekt dane z pridanej hodnoty	18
2.3.3 Miesto plnenia	21
2.3.4 Typy plnenia	23
2.3.5 Odpočítanie dane	24
2.3.6 Základ dane a sadzba dane	26
3 Vybrané formy únikov na dani z pridanej hodnoty	28
3.1 Daňové úniky	28
3.2 Dôvody vzniku daňových únikov	29
3.3 Nelegálne daňové úniky v Slovenskej a Českej republike	30
3.4 Daňové úniky na dani z pridanej hodnoty	32
3.4.1 Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom	33
3.4.2 Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty	36
3.4.3 Karuselové podvody	38
4 Komparácia nástrojov vedúcich k redukcii únikov na dani z pridané hodnoty v Českej a Slovenskej republike	44
4.1 Nástroje vedúce k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej republike	44
4.1.1 Mechanizmus samozdanenia	44
4.1.2 Registračné pokladnice	46
4.1.3 Mesačné zdaňovacie obdobie	48
4.1.4 Spoločné a nerozdielne ručenie za daň	49
4.1.5 Zábezpeka na daň	49
4.1.6 Daňová Kobra	51

4.1.7 Kontrolný výkaz	52
4.1.8 Superzaist'ovací príkaz	53
4.1.9 Index daňovej spoľahlivosti	53
4.2 Nástroje vedúce k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Českej republike	54
4.2.1 Režim prenesenej daňovej povinnosti	54
4.2.2 Elektronická evidencia tržieb	55
4.2.3 Mesačné zdaňovacie obdobie	56
4.2.4 Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia	57
4.2.5 Daňová Kobra	58
4.2.6 Kontrolné hlásenie	58
4.2.7 Zaist'ovací príkaz	59
4.2.8 Inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby	62
4.2.9 Centrálna evidencia účtov	63
4.3 Komparácia zavedených nástrojov vedúcich k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej a Českej republike	64
4.3.1 Mechanizmus samozdanenia a režim prenesenej daňovej povinnosti	65
4.3.2 Registračné pokladne a elektronická evidencia tržieb	71
4.3.3 Mesačné zdaňovacie obdobie	76
4.3.4 Spoločné a nerozdielne ručenie za daň a ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia	77
4.3.5 Zábezpeka na daň	81
4.3.6 Daňová Kobra	86
4.3.7 Kontrolný výkaz a kontrolné hlásenie	92
4.3.8 Suprezaist'ovací príkaz a zaist'ovací príkaz	97
4.3.9 Index daňovej spoľahlivosti a inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby	102
4.3.10 Centrálna evidencia účtov	103
4.4 Zhrnutie	104
5 Záver	110
Zoznam použitej literatúry	113
Zoznam skratiek	120
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Zoznam príloh	
Prílohy	

1 Úvod

Daň z pridanej hodnoty tvorí najvýznamnejší príjem do verejného rozpočtu v Slovenskej aj v Českej republike. Dokazuje to aj fakt, že v Slovenskej republike predstavujú príjmy z DPH v priemere 30 % hrubého domáceho produktu a v Českej republike v priemere 32 % hrubého domáceho produktu. Neustále však dochádza k tomu, že sa daňové subjekty snažia realizovať úniky na dani z pridanej hodnoty za účelom zníženia si svojej daňovej povinnosti či vylákania nadmerného odpočtu. Práve preto je potrebné zavádzať nástroje, ktoré by viedli k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty.

Cieľom diplomovej práce je vymedziť nástroje, ktoré boli v posledných desiatich rokoch zavedené v rámci Slovenskej a Českej republiky v rámci boja proti únikom na dani z pridanej hodnoty, a na základe zvoleného kritéria previesť analýzu týchto nástrojov s ohľadom na rôzne podoby daňových únikov realizovaných v praxi.

Práca je rozdelená do piatich kapitol, vrátane úvodu a záveru. V druhej kapitole je definovaná daň, funkcie dane, daňová sústava a daňový systém. Ďalej je podrobnejšie popísaná daňová sústava v Slovenskej a Českej republike, a harmonizácia nepriamych dani. Najväčší dôraz je pritom kladený na harmonizáciu dane z pridanej hodnoty. V poslednej časti kapitoly sú vymedzené základné ustanovenia dane z pridanej hodnoty v slovenskom a českom znení, pričom sú všetky pojmy z problematiky DPH v Slovenskej a Českej republike zjednotené na rovnaký základ kvôli potrebám práce.

V tretej kapitole je vymedzený daňový únik, ďalej sú bližšie popísané dôvody vzniku daňových únikov a legislatívne vymedzenie nelegálnych daňových únikov v Slovenskej a Českej republike. Následne sú špecifikované vybrané úniky na dani z pridanej hodnoty, ku ktorým najčastejšie dochádzalo v roku 2011 a v predchádzajúcich rokoch. Spomínané úniky na dani z pridanej hodnoty sú rozdelené pre potreby práce podľa počtu účastníkov potrebných k uskutočneniu daného úniku.

V poslednej štvrtej kapitole sú charakterizované nástroje, ktoré boli zavedené v rokoch 2009 až 2018 a vedú k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej a Českej republike. Následne je prevedená analýza spomínaných nástrojov podľa zvoleného kritéria. Na koniec sú zhodnotené výsledky analýzy.

2 Harmonizácia dane z pridanej hodnoty

Na začiatku kapitoly sú popísané základné pojmy z oblastí daní a ďalej je vymedzená harmonizácia nepriamych daní, pričom je najväčší dôraz kladený na harmonizáciu dane z pridanej hodnoty. Informácie boli čerpané hlavne z publikácií Široký (2011), Kubatová (2009), Nerudová (2011), Medved' (2011) a zo zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty účinnom k 1.1.2018 a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty účinnom k 1.1.2018.

2.1 Daň a daňová sústava

Kľúčovým v práci je definícia pojmu daň. Existuje nespočetne veľa spôsobov, akým je možné daň vymedziť, avšak všetkými definíciami je zachytená rovnaká podstata.

Široký (2015, s. 11) definuje daň ako „povinnou, zákonom predem stanovenou časťku, ktorou se odčerpáva na nenávratnom princípu časť nominálneho dôchodu ekonomickému subjektu“.

Podobne aj Harumová (2002, s. 7) popisuje daň ako „povinnú, zákonom určenú platbu do verejného rozpočtu. Je to neúčelová platba, neekvivalentná a pravidelne sa opakujúca buď v intervaloch, alebo pri rovnakých skutočnostiach a je nenávratná“.

Povinnosť platiť daň úzko súvisí s verejnými statkami a s neochotou ľudí platiť daň, ako cenu za ich používanie. Z dôvodu tejto neochoty sú štátmi prijímané legislatívne normy, ktorými je určená povinnosť platiť daň pre jednotlivé subjekty dane, vymedzený základ dane a subjekt, ktorému sa daň odvádza. Nenávratnosťou dane sa rozumie skutočnosť, že daň je zaplatená do verejného rozpočtu pričom predstavuje platbu, pri ktorej nevzniká nárok na jej vrátenie.

U dani sú vymedzené tri základné funkcie. Prvou je **alokačná funkcia**, ktorá je uplatnená v prípade, kedy sa na trhu objavuje neefektívnosť v alokácii zdrojov. Príčinou danej neefektívnosti je existencia verejných statkov, statkov pod ochranou, externalít a taktiež nedokonalé konkurencie.

Druhou je **redistribučná funkcia**. Je dôležitou z dôvodu, že ľudia nepovažujú rozdelenie dôchodku a bohatstva, vzniknutého fungovaním trhu za spravodlivé. Práve táto skutočnosť má byť pomocou daní odstránená, pretože vďaka daniam má byť časť dôchodku a bohatstva presunutá smerom od viac príjmových k menej príjmovým subjektom.

Poslednou je **funkcia stabilizačná**, ktorá predstavuje zmiernovanie cyklických výkyvov v ekonomike v záujme zabezpečenia dostatočnej zamestnanosti a cenovej stability. Princíp

zmierňovania cyklických výkyvov spočíva v tom, že dane by mali byť v období hospodárskej krízy menšie, aby zostávalo viac peňazí pre hospodárske subjekty. Naopak, v dobe ekonomickej konjunktúry by mali dane byť zase relatívne vyššie, aby dochádzalo k odčerpávaniu peňazí hospodárskych subjektov, čo by viedlo k obmedzeniu celkového dopytu a nedošlo by k prehriatiu ekonomiky.

V každom štáte existuje niekoľko rôznych druhov daní, ktoré sú vymedzené funkciami popísanými vyššie. Súbor všetkých daní, ktoré sa na danom území, spravidla štátnom, vyberajú sa nazýva **daňová sústava**. Širším pojmom než je daňová sústava je **daňový systém**. V daňovom systéme sú zahrnuté, okrem daňovej sústavy aj vzťahy medzi jednotlivými daniami a pravidlá, podľa ktorých sa dane vyberajú. Na dane a na dobrý daňový systém sú kladené nasledovné požiadavky. V rámci daňového systému by mal byť zabezpečený dostatočný daňový výnos, ďalej daňová spravodlivosť, daňová efektívnosť, právna perfektnosť, jednoduchosť a zrozumiteľnosť, transparentnosť, pružnosť a predvídateľnosť.

2.1.1 Daňová sústava v Slovenskej a Českej republike

Daňová sústava vytvorená k 1.1.1993 predstavuje základ pre súčasnú daňovú sústavu Slovenskej republiky, ako aj Českej republiky. Schéma daňovej sústavy Slovenskej republiky pre rok 2017 je zobrazená na *obrázku 2.1* a schéma daňovej sústavy Českej republiky pre rok 2017 je zachytená na *obrázku 2.2*.

Ako je možné pozorovať, tak či už daňová sústava Slovenskej republiky, tak aj daňová sústava Českej republiky je tvorená zväčša z rovnakých druhov daní. Táto podobnosť daňových sústav vyplýva zo skutočnosti, že obe krajiny majú spoločnú históriu a obe krajiny sú členmi Európskej únie, tým pádom došlo v oboch krajinách k harmonizácii daní.

Dane v oboch systémov je možné rozdeliť na priame a nepriame dane. **Priame dane** sú vymerané daňovému subjektu na základe jeho príjmu alebo majetku a predpokladá sa, že daňový subjekt sa takýmto daniam nemôže vyhnúť, nemôže ich časť preniesť na iné ekonomické subjekty. Tu je možné pozorovať určité rozdiely v slovenskej a českej legislatíve. V slovenskej legislatíve je daňový subjekt, na ktorý sa daň vzťahuje označovaný ako „daňovník“¹. pričom v českej legislatíve je možné nájsť označenie „poplatník“². Ďalej je v oboch štátoch zavedený

¹ § 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

² § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

rozdielny spôsob zdanenia u dane z príjmu fyzických osôb. V Slovenskej republike je zavedená progresívna daň s dvoma úrovňami, pričom v prvej úrovni je použitá 19 %³ sadzba dane z časti základu dane, ktorý je stanovený, ako 176,8-násobok sumy platného životného minima, ktorý pre rok 2017 predstavuje 35 022,31 Eura. V druhej úrovni je sadzou 25 %⁴ zdaňovaný základ dane, ktorý presahuje čiastku 35 022,31 Eura. Na rozdiel od Slovenskej republiky je v Českej republike zavedená u dane z príjmu fyzických osôb proporcionálna sadzba dane, ktorá činí 15 %⁵. Ďalej je táto sadzba dane upravovaná o tzv. solidárne zvýšenie dane, ktoré pre rok 2017 činí 7 %⁶. Solidárne zvýšenie dane sa týka len súčtu príjmu zo závislej činnosti, príjmu zo samostatnej činnosti a 48- násobku priemernej mzdy stanovenej podľa zákona upravujúceho poistné a sociálne zabezpečenie.

U dane z príjmu právnických osôb je taktiež možné pozorovať rozdiely v sadzbách. V Slovenskej republike je v základe stanovená 21 %⁷ sadzba dane, v Českej republike je v základe stanovená 19 %⁸ sadzba dane z príjmu právnických osôb.

V oboch štátoch sú nehnuteľné veci zdaňované dvoma daniami. Prvou z nich je daň z nehnuteľnosti (SR) alebo daň z nehnuteľných vecí (ČR) a druhou je daň z prevodu a prechodu nehnuteľností (SR) alebo daň z nabytia nehnuteľných vecí (ČR). Rozdiel je možné pozorovať v tom, že v Slovenskej republike je daň z nehnuteľností upravená spolu s ďalšími miestnymi daniami a poplatkami v zákone č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. V Českej republike je daň z nehnuteľných vecí upravená v samostatnom zákone č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí. Taktiež možno pozorovať odlišnosti v stanovení daňových sadzieb. U dane z nehnuteľností je stanovená jedna sadzba dane jednotlivo pre pozemky, stavby a byty, kde správca dane môže podľa podmienok v obci, časti obce alebo katastrálneho územia tieto sadzby dane zvyšovať alebo znižovať. Na rozdiel u dane z nabytia nehnuteľných vecí, kde je sadzba dane konkretizovaná podľa druhu pozemku alebo druhu stavby či jednotky.

³ § 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

⁴ § 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

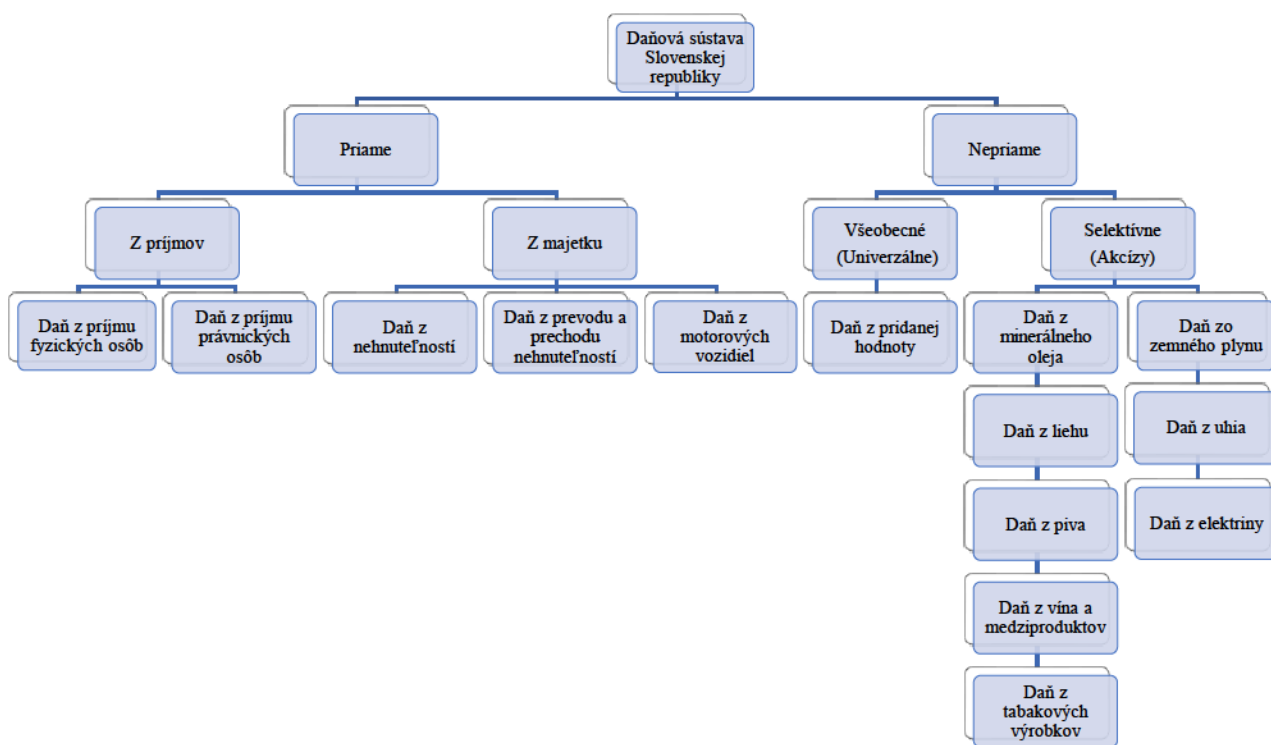
⁵ § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁶ § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

⁷ § 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů.

⁸ § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Obrázok 2.1 Daňová sústava Slovenskej republiky



Zdroj: Vlastné spracovanie na základe platnej legislatívy dostupnej na <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/legislativa/dane>. [cit. 2017-10-13]

Cestná daň je radená taktiež medzi priame majetkové dane. Prostredníctvom cestnej dane sú zabezpečované finančné prostriedky nevyhnutné na údržbu, opravu, rekonštrukciu a taktiež na výstavbu a modernizáciu pozemkových komunikácií. V Slovenskej republike je u cestnej dane používaný termín „daň z motorového vozidla“⁹, v Českej republike je používaný termín „cestná daň“¹⁰. Jedným z rozdielov u cestnej dane v Slovenskej a Českej republike je to, že slovenský daňovník si môže znížiť sadzbu dane podľa § 7, odstavca 1 až 3, zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov o 50 % pre hybridné motorové vozidlo, hybridné elektronické vozidlo, vozidlo s pohonom na stlačený zemný plyn alebo vozidlo

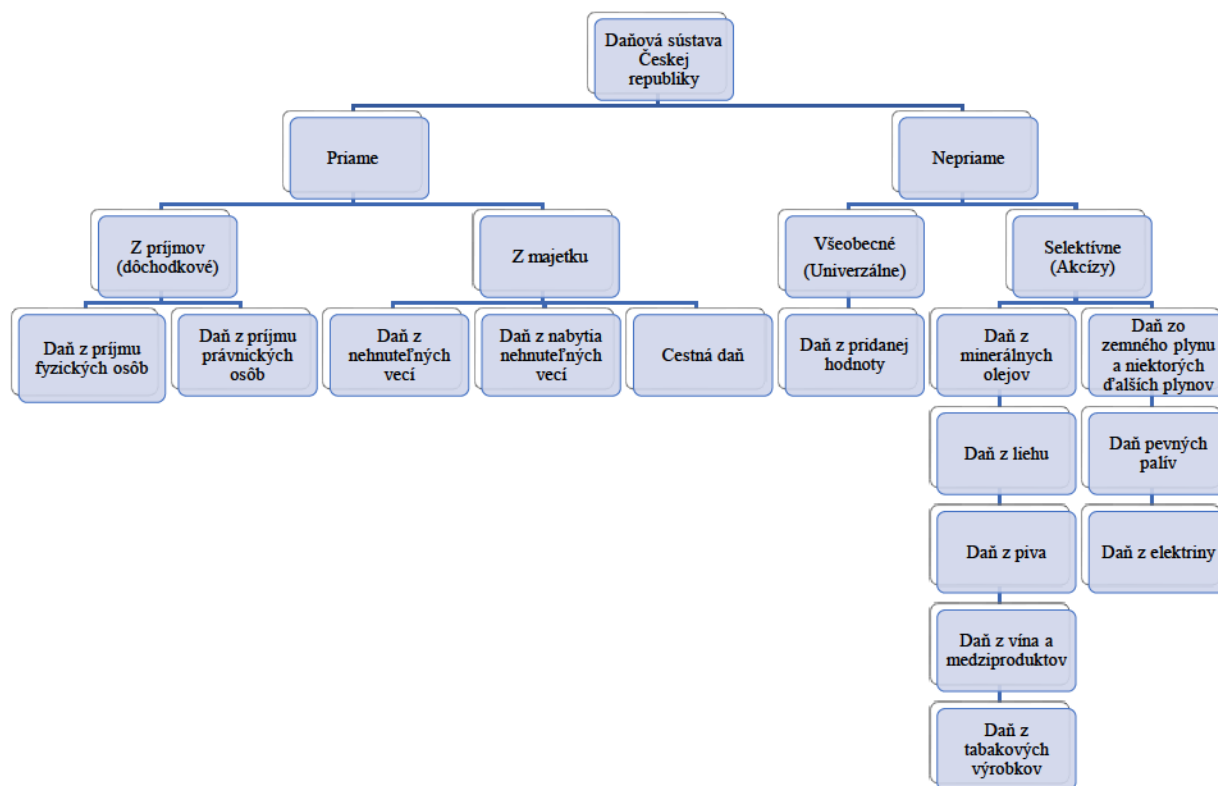
⁹ Zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

¹⁰ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

na vodíkový pohon. V Českej republike sú vozidlá tohto typu úplne oslobodené od dane podľa § 3f, odstavca a až 4, zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

U **nepriamych daní** sa predpokladá, že daňový subjekt, neplatí tieto dane z vlastného dôchodku, ale prenáša ich na iný subjekt. Nepriame dane sú platené a vyberané v cenách tovarov, služieb, prevodov a prenájmov. Ďalej je možné nepriame dane rozdeliť na dve základné podskupiny. Do prvej podskupiny sú radené dane **všeobecné** alebo **univerzálne**, ktoré sa stanovujú k predaju/obratu a mali by postihovať všetky výdavky spotrebiteľov. Zväčša sa sú stanovené systémom „ad valorem“, kde daň tvorí určité percento z predajnej ceny tovarov a služieb. Do druhej podskupiny sú radené potom dane **selektívne**, označované aj ako **akcízy**. Selektívnymi daniami sú zdaňované vybrané komodity, ako napríklad tabakové výrobky, výrobky z liehu a podobne. Základ dane selektívnych daní je stanovený vo fyzických jednotkách.

Obrázok 2.2 Daňová sústava Českej republiky



Zdroj: Široký [2015, s. 127]

Štruktúra nepriamych daní v Českej a Slovenskej republike je pomerne rovnaká v oboch štátoch. Je možné len sledovať nepatrné rozdiely, ako napríklad že v Slovenskej republike je daň

z minerálnych olejov, liehu, piva, vína a medziproduktov, a tabakových výrobkov vždy upravená v samostatnom zákone. V Českej republike sú tieto dane spoločne upravené v zákone č. 353/2003 Sb., o spotrebných daních. Ďalej čo sa týka daní zo zemného plynu, pevných palív a elektriny, tak tu možno konštatovať, že legislatívna úprava spomínaných daní v Slovenskej republike je pomerne rovnaká ako legislatívna úprava daní v Českej republike. Rozdiel možno pozorovať len u sadzieb jednotlivých daní v oboch štátoch.

Medzi všeobecné dane je v oboch štátoch radená daň z pridanej hodnoty. Podstatou dane z pridanej hodnoty je to, že dochádza k zdaneniu pridanej hodnoty, teda hodnoty tovaru, ktorú si platiteľ dane pridá k hodnote nakúpeného tovaru, ktorý sa ako polotovar stáva súčasťou tohto nového výrobku. Keďže je predmetom diplomovej práce daň z pridanej hodnoty, budú detailnejšie popisované pojmy z tejto oblasti v nasledujúcich kapitolách.

2.2 Harmonizácia nepriamych daní

Daňovú harmonizáciu možno chápať, ako vyšší stupeň spolupráce spočívajúcej v zladžovaní národných daňových systémov a jednotlivých daní na princípe dodržiavania spoločných pravidiel zúčastnených štátov. Proces harmonizácie každej dane prebieha vždy v troch fázach. V prvej fáze je nutné určiť daň, ktorá má byť harmonizovaná, druhá fáza predstavuje harmonizáciu daňového základu a v poslednej fáze prebieha harmonizácia daňovej sadzby.

Čo sa týka **harmonizácie nepriamych daní v Európskej únii**, tak tu už od začiatku snahy o harmonizáciu, teda od roku 1957, existovalo prepojenie na jednotný vnútorný trh a to z dôvodu, že ak mal byť vytvorený jednotný vnútorný trh, bolo nutné odstrániť bariéry obchodu. Prekážky pre zjednotenie obchodu spočívali predovšetkým v rozdielnych systémoch nepriameho zdanenia a rozdielnej daňovej sadzbe. Nato, aby bolo vôbec možné zjednotiť systémy nepriameho zdanenia, bolo nutné zvážiť, aký systém pre harmonizáciu nepriameho zdanenia bude aplikovaný.

2.2.1 Harmonizácia všeobecných nepriamych daní

Čo sa týka **harmonizácie všeobecných nepriamych daní**, tak v čase počiatkov harmonizácie, teda od roku 1957, boli v Európe uplatňované dva rozdielne systémy nepriameho zdanenia pre všeobecné dane. Vo Francúzsku, ako v jedinom členskom štáte bol uplatňovaný

systém dane z pridanej hodnoty. V ostatných štátoch bol aplikovaný **kumulatívny kaskádový systém dane z obratu.**

„Pri existencii **kumulatívneho kaskádového systému dane z obratu** je v každom výrobnom či distribučnom stupni ako daň odvodené určité percento z hodnoty produktu“ (Nerudová 2011, s. 37). S týmto systémom zdanenia sú spojené určité problémy. Prvým z nich je ten, že s rastom výrobného či distribučného reťazca priamo úmerne rastie aj daňové zaťaženie. Výsledkom toho je, že producenti a distribútori radšej vytvárajú rôzne integrácie, pretože vďaka tomu môžu znížiť výšku daňového zaťaženia. Kumulatívnym kaskádovým systémom dane z obratu je teda spôsobená deformácia tržného prostredia.

Ďalej pri harmonizácii nepriameho zdanenia pre všeobecné dane bolo požadované, aby zvolený systém nepriameho zdanenia bol merateľný. Požiadavku merateľnosti dane u kumulatívneho kaskádového systému dane z obratu nie je možné splniť a to z dôvodu, že výslednú daň nejde stanoviť. Výška dane je totiž vymeraná na základe počte výrobných či distribučných stupňov, ktoré dopredu nie je možné určiť. Problematické u kumulatívneho kaskádového systému dane je taktiež zdanenie služieb.

Okrem už spomínaných nedostatkov kumulatívneho kaskádového systému dane z obratu je možné definovať aj ďalšie. U kumulatívneho kaskádového systému dane z obratu nie je zaručená vonkajšia ani vnútorná súťažná daňová neutralita, ktorá je bližšie vysvetlená pri popise dane z pridanej hodnoty.

Prvý problém kumulatívneho kaskádového systému dane z obratu, problém vytvárania integrácií je odstránený v systéme dane z pridanej hodnoty. A to z dôvodu, že u dani z pridanej hodnoty neexistuje závislosť medzi výškou daňového zaťaženia a dĺžkou výrobného či distribučného reťazca.

U dani z pridanej hodnoty je splnená aj požiadavka merateľnosti, pretože je daň stanovená, ako percento z predajnej ceny, pričom je zachovaný súlad medzi výdajmi individuálnych spotrebiteľov daňovým zaťažením.

Keďže vo vyspelých ekonomikách s rastom celkových príjmov občanov, rastie podiel výdajov pripadajúcich na služby, je nutné zdať všetky súkromné výdaje, nie len tovar. Práve preto sú predmetom dani z pridanej hodnoty aj služby.

U dani z pridanej hodnoty nie je narušená súťaž na trhu, tzn., že je neutrálna. Daňovú neutralitu u dani z pridanej hodnoty pritom možno rozdeliť na vonkajšiu a vnútornú. Vonkajšia

neutralita je spojená s medzinárodnými aspektmi dane z obratu. Čo sa týka vnútornej neutrality, tak tá je splnená v prípade, ak daň uvalená na dovoz tovaru nie je rozdielna od dane, uvalenej na domáci tovar rovnakého druhu. Vnúternú neutralitu je možné ďalej rozdeliť na neutralitu právnu, súťažnú a ekonomickú.

Právnu neutralitu dane je možné zaručiť v momente, keď sa dá daň vymerať. Pokiaľ neexistuje závislosť medzi daňovým zaťažením a mierou vertikálnej či horizontálnej integrácie, je zabezpečená súťažná neutralita. Pretože pokiaľ je daň stanovená, ako percento z predajnej ceny, producenti a distribútori nevytvárajú tzv. daňové integrácie a nedochádza k deformáciami hospodárskej súťaže. Ekonomická neutralita je definovaná v súvislosti s efektívnou alokáciou výrobných zdrojov. Daňové sadzby by teda mali byť nastavené tak, aby bol čo najmenej ovplyvňovaný tržný mechanizmus a aby dochádzalo k efektívnej alokácii výrobných zdrojov. Jednotlivé časti vnútornej neutrality sú v systéme dane z pridanej hodnoty splnené.

Všetky už vyššie spomínané skutočnosti viedli k rozhodnutiu Európskej komisie harmonizovať systém nepriameho zdanenia a za harmonizovaný systém pre všeobecné dane bol vybraný systém dane z pridanej hodnoty.

Existujú dva princípy zdaňovania, ktoré bolo možné použiť pre harmonizáciu systému dane z pridanej hodnoty. Prvým z nich je princíp krajiny pôvodu a druhým je princíp krajiny spotreby. Pôvodným predpokladaným cieľom bolo použitie **princípu krajiny pôvodu**, kde k zdaneniu produktov a služieb dochádza v krajine pôvodu. Pri použití daného princípu sú uplatňované spravidla sadzby platné pre krajinu pôvodu. Cieľom bolo, aby boli produkty a služby zdaňované v krajine pôvodu, z čoho vyplýva, že by boli uplatňované rovnaké podmienky pre domáci obchod, ako aj pre obchod medzi členskými štátmi, čo dokonale odzrkadľuje myšlienku skutočného vnútorného trhu. Tento princíp sa však v praxi nepodarilo kompletne naplniť. V modifikovanej podobe je uplatňovaný len v turistickom ruchu a u tovaru podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty alebo podľa § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z pridanej hodnoty.

Druhým je **princíp krajiny spotreby**, kde dochádza k zdaneniu až v štáte, kde sa nachádza príjemca zdaniteľného plnenia. V krajine spotreby je potom daň vyberaná buď colným úradom, alebo je daň povinný odvieť subjekt, ktorý tovar alebo službu príma. Pri použití daného princípu sú uplatnené sadzby platné v krajine spotreby. V súčasnej dobe prevažuje pri zdaňovaní princíp krajiny spotreby.

Ďalej bol harmonizačný proces dane z pridanej hodnoty uskutočňovaný v troch fázach. V **prvej fáze harmonizácie** predovšetkým šlo o zavedenie jednotného systému dane z pridanej hodnoty vo všetkých členských štátoch. Pokiaľ by nedošlo k vytvoreniu jednotného systému, bol by pri spoločnom obchodovaní v rámci členských štátov uplatňovaný zložitý európsky systém vzájomných refundácií. Povinnosť zaviesť daň z pridanej hodnoty k 1.1.1970 bola stanovená v prvej smernici **67/227/EHS**. Okrem povinnosti zaviesť daň z pridanej hodnoty, bola v prvej smernici vymedzená daň z pridanej hodnoty, ako obratová všeobecná daň zo spotreby stanovaná percentom z predajnej ceny. V druhej smernici **67/228/EHS** bol definovaný predmet dane z pridanej hodnoty a ďalšie základné pojmy, ako miesto zdaniteľného plnenia, územie štátu, dodanie tovaru, poskytnutie služby a osobu podliehajúcu dani. Mimo toho obsahovali smernice články, ktorými bolo členským štátom umožnené zavedenie rôznych sadzieb dane a taktiež články, vďaka ktorým dostávali členské štáty oprávnenia k zavedeniu zvláštnych ustanovení v národnej legislatíve k zabráneniu daňovým únikom. V neposlednom rade boli smernicou zavedené špeciálne režimy zdaňovania pre malé podniky a pre subjekty pôsobiace v poľnohospodárstve. Naopak tu došlo k výraznému obmedzeniu možnosti aplikácie nulovej sadzby dane a došlo k stanoveniu, že dovážaný tovar by mal byť zdaňovaný rovnakou daňovou sadzbou ako tovar domáci. U niektorých štátoch bol prechod na systém dane z pridanej hodnoty promptný, ako napr. u Nemecka alebo Holandska. U iných štátoch sa vyskytovali určité politické dôvody, či obavy vlád týchto štátov ohľadom nenaplnenia príjmovej stránky verejných rozpočtov. Z týchto dôvodov bola prijatá tretia smernica **69/463/EHS**, ktorou bola predĺžená doba povinnosti implementácie dane z pridanej hodnoty pre Belgicko do konca roka 1972. Ďalej bol štvrtou **71/401/EHS** a piatou smernicou **72/250/EHS** predĺžený časový limit dodržania záväzku pre Taliansko a to do konca roka 1973. Implementovaním prvej a druhej smernice do legislatív jednotlivých členských štátov bola ukončená prvá fáza harmonizačného procesu.

V **druhej fáze harmonizácie** bol zjednocovaný daňový základ dane z pridanej hodnoty. Bola prijatá šiesta smernica **77/388/EHS**, ktorou boli ustanovené pravidlá pre určovanie základu dane, teritoriálny dosah, okruhy subjektov, sadzby dane a iné. Bola považovaná za prelomový dokument v harmonizačnom procese a jej cieľom bolo ďalšie prehĺbovanie harmonizácie v rozdielnych národných systémoch dane z pridanej hodnoty v súlade s predpokladmi, ktoré boli obsahom prvej a druhej smernice. K 31.12.2006, kedy bola šiestej smernice zrušená, došlo k jej 32 novelizáciám. Vecný obsah šiestej smernice bol zaradený do novej smernice **2006/112/ES**

o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Danou smernicou neboli v podstate prijaté žiadne zásadné vecné zmeny, ale bola od 1.1.2007, kedy sa stala platnou, považovaná za základným dokumentom v harmonizačnom procese dane z pridanej hodnoty. Boli v nej vymedzené pojmy, ako predmet dane, teritoriálna pôsobnosť, osoby povinné k dani, zdaniteľné transakcie, miesto plnenia zdaniteľných transakcií, okamih uskutočnenia zdaniteľného plnenia, základ dane, sadzby dane, oslobodenie od dane, odpočet dane, osoby povinné platiť daň, povinnosti osôb povinných platiť daň, zvláštne režimy, zjednodušené postupy a taktiež bol smernicou ustanovený Výbor pre daň z pridanej hodnoty. Smernica 2006/112/ES bola taktiež niekoľkokrát upravená inými smernicami či novelizovaná. Upravovaná bola napr. smernicou **2006/138/ES**, ktorou bola predĺžená doba použiteľnosti úpravy dane z pridanej hodnoty uplatňovanej na služby rozhlasového a televízneho vysielania a na určité elektronicky poskytované služby. Či smernicou **2008/8/ES**, kde boli prijaté obecné pravidlá pre stanovenie miesta plnenia u služieb. Medzi ďalšie smernice upravujúce smernicu 2006/112/ES patria 2009/47/ES a 2010/88/EÚ. Ďalej došlo k novelizácii spomínanej smernice a to smernicou 2008/9/ES, 2008/117/ES, 2009/162/ES, 2010/23/EÚ, 2010/45/EÚ. Čo sa týka tejto fázy, tak k novelizáciám či úpravám už prijatých smerníc dochádza neustále. V súčasnosti je na stole návrh smernice **2017/2455**¹¹ z 5.12.2017, ktorou sa pripravuje zmena smernice 2006/112/ES a taktiež 2009/132/ES. Cieľom je zmena povinností týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku s účinnosťou od 1.1.2019 a 1.1.2021. Druhá fáza harmonizačného procesu bola ukončená implementovaním šiestej smernice do národných daňových sústav.

V poslednej, **tretej fáze harmonizačného procesu** dane z pridanej hodnoty bolo cieľom zjednotiť počet daňových sadzieb a samotné daňové sadzby, prípadne aspoň daňové pásma. Daný cieľ bol dosť zložitý a to z dôvodu, že

- harmonizácia sadzieb u členských krajín chápaná ako zasahovanie do národnej suverenity,
- daňové sadzby sú radené medzi nástroje fiškálnej politiky a ich harmonizáciou je teda odobratá možnosť ovplyvňovať agregátny dopyt a ponuku,

¹¹ EUR-LEX. *Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku* [online]. [05.02.2018]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?qid=1517850365433&uri=CELEX:32017L2455>

- a v neposlednom rade harmonizáciou sadzieb môže dôjsť k ohrozeniu príjmovej stránky rozpočtu u krajín, kde sú príjmy verejného rozpočtu z podstatnej časti tvorené výnosmi z nepriamych daní.

Aj napriek vyššie uvedeným problémom, bolo rozhodnuté, že v rámci Európskeho spoločenstva budú uplatňované dve daňové sadzby v systéme dane z pridanej hodnoty a to základná a znížená. Európskou komisiou bola v roku 1989 navrhnutá **znížená sadzba** v rozmedzí **4-9 %**, ktorá bola určená pre základné životné potreby, ako potraviny, dodávky vody, farmaceutické výrobky, knihy, noviny, časopisy a hromadnú prepravu osôb. **Základná sadzba** bola stanovená vo výške **14-20 %**. Od roku 1993 bola prijatá smernica **92/77/EHS**, ktorou bola stanovená minimálna hranica pre základnú sadzbu na **15 %** a pre zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty na **5 %**. Ďalej bolo dané, že v rámci členských štátov môžu byť zavedené len dve znížené sadzby dane z pridanej hodnoty. Taktiež bolo v rámci smernice 92/77/EHS vymedzené určité prechodné obdobie, počas ktorého ešte mohli byť aplikované sadby dane nižšie než 5 %. Okrem toho boli prijaté ďalšie smernice, ktorými boli upravené sadzby dane z pridanej hodnoty pre konkrétne krajiny, ako napr. smernica **2007/75/ES**, vďaka ktorej mohla byť v Poľsku uplatňovaná znížená sadzba dane u poskytovania vybraných služieb do roku 2010, sadzba však nemohla byť nižšia než 7 %. Smernicou **2009/47/ES** bola potvrdená znížená sadzba dane na Cypre u dodania skvapalneného ropného plynu vo fľašiach a v Portugalsku u mýtného. Minimálne hranica 15 % pre základnú sadzbu dane z pridanej hodnoty, ktorá bola po prvýkrát podložená smernicou 92/77/EHS s legislatívnou platnosťou do 31.12.1998, bola od spomínaného roku niekoľkokrát predlžovaná.

Naposledy došlo k predĺženiu platnosti minimálnej hranice 15 % pre základnú sadzbu dane z pridanej hodnoty do 31.12.2017¹². Sadzby dane uplatňované v jednotlivých členských štátoch sú zachytené v *prílohe 1*.

¹² EUR-LEX. *Smernica Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o trvanie povinnosti uplatňovať minimálnu štandardnú sadzbu* [online]. [18.11.2017]. Dostupné z :<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A52015PC0646>

2.2.2 Harmonizácia selektívnych nepriamych daní

Okrem všeobecných daní, konkrétne dane z pridanej hodnoty došlo aj k **harmonizácií v oblasti selektívnych daní**. Cieľom bolo podobne, ako u harmonizácií dane z pridanej hodnoty, harmonizovať, ako štruktúru daní, tak aj daňové sadzby. Harmonizácia selektívnych daní v Európskych spoločenstvách je založená na troch skupinách smerníc. Do prvej skupiny je zaradená smernica **92/12/EHS**, nazývaná aj tzv. horizontálna smernica, ktorou je vo všeobecnosti upravená výroba, držanie a preprava produktov, ktoré podliehajú selektívnym daniam.

Do druhej skupiny patria tzv. **štrukturálne smernice**, ktorými sú selektívne dane rozdelené na selektívne dane z minerálnych olejov, alkoholu a alkoholických nápojov, tabaku a tabakových výrobkov.

Do tretej skupiny potom patria **smernice k harmonizácií sadzieb** vyššie uvedených selektívnych daní. Keďže je predmetom diplomovej práce daň z pridanej hodnoty, tak selektívne dane nebudú bližšie špecifikované.

2.3 Daň z pridanej hodnoty v Českej a Slovenskej republike

Daň z pridanej hodnoty je radená medzi **najväčšie a najvýznamnejšie** príjmy do verejného rozpočtu. V Slovenskej republike je daň z pridanej hodnoty upravená zákonom **č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty** (ďalej **taktiež** „zákon č. 222/2004 Z. z.“), ktorý sa stal platným ku dňu vstupu SR do Európskej únie, t.j. k 1.5.2004. V Českej republike je daň z pridanej hodnoty upravená zákonom **č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty** (ďalej **taktiež** „zákon č. 235/2004 Sb.“), ktorý sa stal platným k 1.4.2004. V oboch zákonoch sú spracované príslušné predpisy Európskej únie, ktoré už boli bližšie charakterizované v predchádzajúcej kapitole.

Nasledujúcej kapitole sú popísané základné ustanovenia dane z pridanej hodnoty v slovenskom a českom znení, ktoré vychádzajú z vyššie spomínaných zákonov. Vždy je popísaný daný termín podľa zákona č. 222/2004 Z. z. a ďalej sú pridané prípadne dodatky podľa zákona č. 235/2004 Sb. Vychádza sa pri tom s účinnosťou daných zákonov k 1.1.2018.

2.3.1 Predmet dane z pridanej hodnoty

Predmet dane z pridanej hodnoty v Slovenskej a Českej republike je definovaný v *tabuľke 2.1*.

Tabuľka 2.1 Predmet DPH pre SR a ČR

Predmet DPH pre SR	Predmet DPH pre ČR
Dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.	Dodanie tovaru za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti s miestom plnenia v tuzemsku.
Poskytnutie (dodanie) služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.	Poskytnutie služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti s miestom plnenia v tuzemsku.
Predmet DPH pre SR	Predmet DPH pre ČR
Nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie	Poriadenie tovaru z iného členského štátu za úplatu uskutočneného v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti alebo právnickou osobou nepovinnou k dani.
Nadobudnutie nového dopravného prostriedku za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu každou osobou.	Poriadenie nového dopravného prostriedku z iného členského štátu za úplatu osobou nepovinnou k dani.
Dovoz tovaru do tuzemska.	Dovoz tovaru s miestom plnenia v tuzemsku.

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona č. 222/2004 Z. z. a zákona č. 235/2004 Sb.

Pre účely zákona o dani z pridanej hodnoty sa **tuzemskom** rozumie územie Slovenskej republiky (prípadne Českej republiky), **zahraničím územie**, ktoré nie je tuzemsko a EÚ, **územím Európskej únie** tuzemsko a územia ostatných členských štátov, ktoré sú zákonmi týchto členských štátov vymedzené na účely dane ako tuzemsko týchto členských štátov a **územie tretích členských štátov** územie, ktoré nie je územím EÚ.

2.3.2 Subjekt dane z pridanej hodnoty

Subjektom dane z pridanej hodnoty je **zdaniteľná osoba (osoba povinná k dani)**. Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Ekonomickou činnosťou sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných

predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za ekonomickú činnosť sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za ekonomickú činnosť v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

Nie každá zdaniteľná osoba (osoba povinná k dani) je povinná odvádzať daň. Povinnosť registrácie k odvádzaniu dane vzniká zdaniteľnej osobe až po

1. prekročení stanoveného obratu,
2. dobrovoľnej registrácií,
3. registrácií skupiny pre DPH,
4. začatí vykonávania činnosti, ktorá je predmetom DPH zahraničnou osobou,
5. prekročení stanoveného obratu alebo splnením danej skutočnosti identifikovanou osobou,
6. uzatvorení zmluvy o spoločnosti,
7. pokračovaní po zomrelom platiteľovi.

Čo sa týka prvého bodu, tak zdaniteľná osoba (osoba povinná k dani) so sídlom v tuzemsku sa stáva **platiteľom (platcom)**, ak za najviac **12** prechádzajúcich po sebe nasledujúcich **kalendárnych mesiacoch** dosiahla obrat **49 790 Eur (1 000 000 Kč)**. V ČR je ešte stanovená výnimka z registrácie u zdaniteľnej osoby (osoby povinnej k dani), ktorá uskutočňuje len plnenie oslobodené od dane bez nároku na odpočet dane. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa (v ČR 15. dňa) kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla stanovený obrat.

Podľa druhého bodu môže žiadosť o registráciu pre daň podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla stanovený obrat. Osoba povinná k dani môže v tomto prípade podať prihlášku k registrácií kedykoľvek.

Čo sa týka tretieho bodu, tak viac zdaniteľných osôb (osôb povinných k dani) so sídlom, miestom podnikania alebo prevádzkou v tuzemsku, ktoré sú spojené finančne, ekonomicky a organizačne, sa môže považovať za jednu zdaniteľnú osobu, označovanú aj ako **skupina**. Podľa legislatívy je podmienkou pre skupinovú registráciu to, že zdaniteľné osoby sú spojené **finančne, ekonomicky a organizačne**. Ďalej je potom skupinová registrácia na účely dane z pridanej hodnoty **dobrovoľná**. Za skupinu koná zástupca skupiny, ostatní členovia skupiny

zodpovedajú spoločne a nerozdielne za povinnosti skupiny vyplývajúce zo zákona o dani z pridanej hodnoty.

Zdaniteľná osoba (osoba povinná k dani), ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku nezdržiava, teda **zahraničná osoba**, je povinná podať žiadosť o registráciu pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane z pridanej hodnoty, pričom osoba, ktorej sú tieto dodania poskytované nemá povinnosť platiť daň a nejedná sa o oslobodené činnosti od dane z pridanej hodnoty.

Pokiaľ zahraničná osoba dodáva tovar do tuzemska formou zásielkového predaja a celková hodnota bez dane takto dodaného tovaru dosiahne v kalendárnom roku **35 000 Eur (1 140 000 Kč)**, tak táto zahraničná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty. Ďalej ak zahraničná osoba dodáva do tuzemska fyzickej osobe na osobnú spotrebu formou zásielkového predaja tovar, ktorá je predmetom spotrebnej dane, je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty **pred dodaním tovaru**. O registráciu môže zahraničná osoba zažiadať aj dobrovoľne. **Zásielkovým predajom** sa rozumie pre účely zákona o dani z pridanej hodnoty dodanie tovaru osobou identifikovanou pre daň v niektorom z členských štátov do tuzemska osobám, ktoré nemajú v tuzemsku pridelené identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty. Ďalej ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, nadobúda v tuzemsku tovar z iného členského štátu, je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty, pokiaľ dosiahne v kalendárnom roku čiastku **14 000 Eur (326 000 Kč)**. Zdaniteľná osoba môže zažiadať o registráciu pre daň z pridanej hodnoty aj v prípade, ak nepresiahla za kalendárny rok stanovený limit. Ďalej ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom a ktorá má v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa obvykle v tuzemsku zdržiava **príjme službu** z iného členského, pri ktorej je povinná platiť daň z pridanej hodnoty, je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty. Zo zdaniteľných osôb sa po splnení vyššie spomínaných skutočností stáva nie platiteľ, ale **identifikovaná osoba**.

Do šiesteho bodu spadajú dve situácie, ku ktorým môže dôjsť po uzatvorení zmluvy o spoločnosti. V prvej situácii sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom v momente, ak sa **platiteľom stane akýkoľvek z ostatných členov** spoločnosti. Ďalej sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom v momente, kedy uzatvorí **zmluvu o spoločenstve s platiteľom** ku spoločnému uskutočňovaniu plnenia s nárokom na odpočet dane.

V poslednom bode sa platiteľom stáva dedič, ktorý **nadobudol majetok po zomrelom platiteľovi** a ktorý pokračuje v uskutočňovaní ekonomických činností.

2.3.3 Miesto plnenia

Za dôležité pre účely dane z pridanej hodnoty je považované určenie miesta vzniku daňovej povinnosti. Podľa miesta vzniku daňovej povinnosti je určený štát a teda aj príslušná legislatíva, ktorou bude daná transakcia posudzovaná.

Je možné rozlišovať tri druhy transakcií a to transakcie spojené s **dodaním tovaru**, transakcie spojené s **nadobudnutím (poriadením) tovaru** a transakcie spojené s **dodaním (poskytnutím) služby**.

Dodaním tovaru sa rozumie

- prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník,
- dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy,
- prevod vlastníckeho práva k hmotnému majetku za náhradu alebo protihodnotu na základe rozhodnutia vydaného štátnym orgánom,
- tovar pre osobnú spotrebu, tovar pre osobnú spotrebu zamestnancov, ak pri kúpe tovaru bola čiastočne daň úplne alebo čiastočne odpočítaná (s výnimkou tovaru na obchodné účely, ak hodnota predmetu nepresiahne 17 Eur bez dane za jeden kus),
- premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, ak je tento tovar odoslaný alebo prepravený.

Za **miesto dodania tovaru** je potom možné považovať

- pri dodaní tovaru spojeného s **odoslaním** alebo **prepravou** tovaru, je miestom dodania v štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odosielanie alebo preprava začína uskutočňovať,
- pri dodaní tovaru spojeného s **inštaláciou** alebo **montážou**, je miestom dodania štát, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný,
- pri dodaní tovaru **bez odosielania** alebo **prepravy** tovaru, je miestom dodania štát, kde sa tovar nachádza v čase jeho odosielania,

- pri dodaní tovaru na palubách lietadiel, lodí a vlakov počas časti osobnej dopravy na území EÚ je miestom dodania štát, v ktorom osobná doprava začala,
- pri dodaní tovaru špecifického charakteru, ako zemného plynu a elektriny je miestom dodania štát, kde má odberateľ sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň,
- pri dodaní nehnuteľnej veci je miestom dodania štát, kde sa nehnuteľná vec nachádza v prípade práva stavby je týmto miestom štát, kde sa nachádza pozemok, zaťažený právom stavby.

Nadobudnutím (poriadením) tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa rozumie

- nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu,
- nadobudnutie nového dopravného prostriedku za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu každou osobou (osobou nepovinnou k dani).

Pričom **nadobúdateľom** sa rozumie zdaniteľná osoba, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovanou osobou v inom členskom štáte. **Dodávateľom** je identifikovaná osoba v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je štát, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odosielania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

S nadobudnutím tovaru ešte úzko súvisí dovoz tovaru. Za **dovoz tovaru** sa rozumie vstup tovaru z územia tretích štátov na územie EÚ.

Miestom dovozu tovaru je členský štát, na ktorého území sa tovar nachádza v čase, keď vstupuje na územie EÚ.

Dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru. **Miesto dodania služby** je

- miesto dodania služby **zdaniteľnej osoby**, je miesto, kde má **táto osoba** sídlo alebo miesto podnikania, prípadne, kde má táto osoba prevádzkareň,
- miestom dodania služby **osobe inej ako zdaniteľnej osobe** je miesto, kde má **dodávateľ služby** sídlo alebo miesto podnikania, prípadne, kde má tento dodávateľ prevádzkareň,

- miestom dodania služby je miesto podľa prvého a druhého bodu, ak § 16 zákona č. 222/2004 Z. z. alebo §§ 10 - 10 i zákona č. 235/2004 Sb. nestanovuje inak.

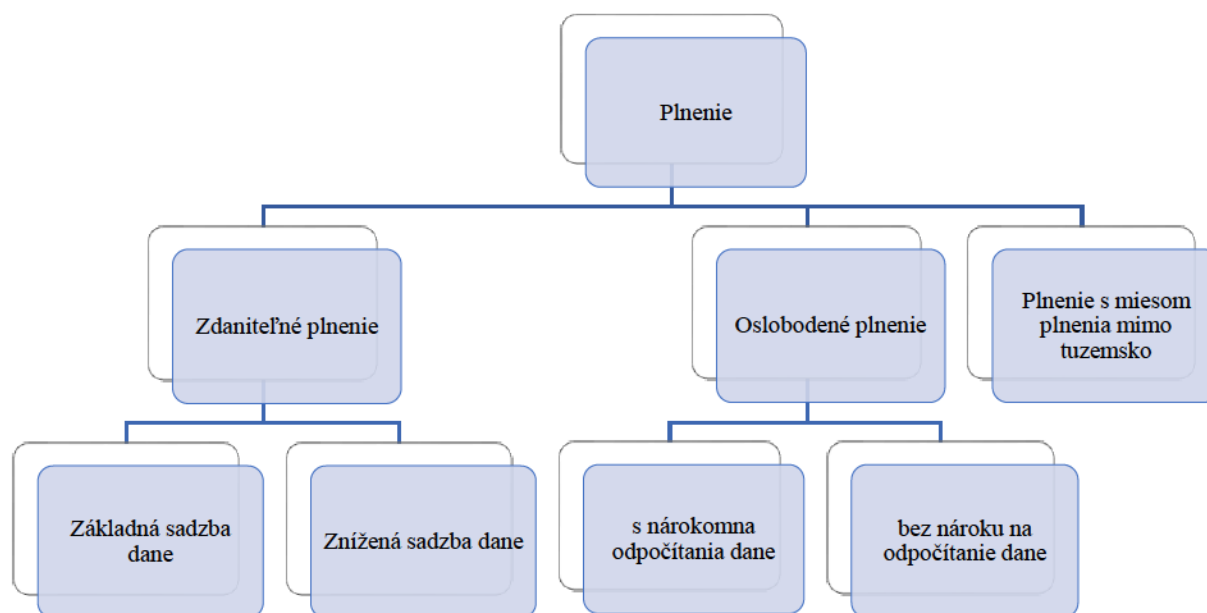
2.3.4 Typy plnenia

Z pohľadu platiteľa je nutné rozlišovať dva typy plnenia s miestom plnenia v tuzemsku, a to zdaniteľné plnenie a oslobodené plnenie. **Zdaniteľné plnenie**, t. j. plnenie, ktoré je zaťažené daňou na výstupe, je také plnenie, ktoré je predmetom dane z pridanej hodnoty a nie je oslobodené od dane. **Oslobodené plnenie**, t. j. plnenie, ktoré je na výstupe oslobodené od dane, je také plnenie, ktoré je predmetom dane z pridanej hodnoty a nie je zdaniteľným plnením. Pokiaľ je miestom plnenia štát mimo tuzemsko, tak takéto plnenie nie je predmetom dane z pridanej hodnoty v tuzemsku a jedná sa potom o **plnenie s miestom plnenia mimo tuzemska**. Pre lepšiu prehľadnosť sú jednotlivé typy plnenia zachytené na *obrázku 2.3*.

„Oslobodenie od dane naruša všeobecné pravidlo zdanenia spotreby, podľa ktorého každá spotreba tovaru a služby, odplatne poskytnutá, má byť predmetom dane“, tvrdí Medved’ (2009, s. 260). V rámci oslobodených plnení je nutné rozlišovať dva okruhy. Do prvého okruhu sú radené plnenia, ktoré sú oslobodené od dane **s nárokom** na odpočítanie (odpočet) dane a do druhého patria plnenia, ktoré sú oslobodené od dane **bez nároku** na odpočítanie dane.

Pri uplatnení **oslobodenia od dane s nárokom na odpočítanie** dane platiteľ nie je povinný odvieť daň a zároveň **má právo** na odpočítanie dane na vstupe z prijatých tovarov a služieb, ktoré použije na dosiahnutie príjmov z týchto oslobodených plnení. Medzi oslobodené plnenia s nárokom na odpočítanie dane je radené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, trojstranné obchody, prepravné služby, vývoz tovaru a služieb, dovoz tovaru a dovoz tovaru v osobnej batožine cestujúcich.

Obrázok 2.3 Typy plnenia



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona č. 222/2004 Z.z. a zákona č. 235/2004 Sb.

Pri uplatnení **oslobodenia od dane bez nároku na odpočítanie** dane platiteľ nie je povinný odvieť daň, zároveň však **nemá právo** na odpočítanie dane na vstupe z prijatých tovarov a služieb, ktoré použije na dosiahnutie príjmov z týchto oslobodených plnení. Medzi oslobodené plnenia bez nároku na odpočet patria poštové služby, zdravotná starostlivosť, služby sociálnej pomoci, služby verejnoprávnej televízie s verejnoprávneho rozhlasu, poisťovacie služby, finančné služby a ďalšie plnenia podľa §§ 28 až 41 zákona č. 222/2004 Z. z. a podľa §§ 51 až 62 zákona č. 235/2004 Sb.

2.3.5 Odpočítanie dane

Nárok na odpočítanie dane (odpočet dane) vzniká len zdaniteľnej osobe, ktorá má postavenie platiteľa dane. Výnimkou je odpočítanie dane podľa § 52 zákona č. 222/2004 Z.z, kedy právo na odpočet dane má aj osoba, ktorá nie je platiteľom dane. Základným pravidlom nároku na odpočítanie dane, je odpoveď na otázku **či došlo k vzniku daňovej povinnosti**. Pokiaľ je odpoveď „**nie**“, nemôže dôjsť ani k vzniku nároku na odpočítanie dane. Pokiaľ je odpoveď „**áno**“, tak je potom rozlišovaný nárok na odpočítanie dane v **plnej výške** a nárok na odpočítanie dane v **pomernej výške**.

Ak platiteľ dane objektívne preukázal, že všetky prijaté tovary a služby bezprostredne súvisia s jeho ekonomickou činnosťou, môže podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z, **odpočítat' daň v plnej výške**, ak je daň

- voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň,
- ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu,
- ním uplatnená pri dovoze tovaru alebo zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 72 zákona č. 235/2004 Sb. má platiteľ nárok na **odpočítanie dane v plne výške** u prijatých zdaniteľných plnení, ktoré výhradne použije k uskutočneniu

- zdaniteľných plnení dodania tovaru alebo poskytnutia služby s miestom plnenia v tuzemsku,
- plnení oslobodených od dane s nárokom na odpočítanie dane s miestom plnenia v tuzemsku,
- plnení s miestom plnenia mimo tuzemsko, pokiaľ by platiteľ mal nárok na odpočítanie dane v prípade, ak by sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo s miestom plnenia v tuzemsku,
- ostatné plnenia podľa §72 odstavca 1 písmena d) a e) zákona č. 235/2004 Sb.

Ďalej je možné **odpočítat' daň v pomernej výške**. V prvom rade je nutné rozlišovať dva prípady odpočítania dane v pomernej výške.

Ak platiteľ dane použije prijaté tovary a služby na svoje zdaniteľné obchody, ktoré podliehajú dani a **súčasne aj na plnenia, ktorú sú oslobodené od dane**, môže uplatniť odpočítanie dane v pomernej výške (česká legislatíva používa termín „v krátenej výške“). Platiteľ potom vypočíta pomernú časť odpočítateľnej výšky dane ako súčin **dane a koeficientu**. Pričom koeficient je stanovený ako podiel, kde v čitateli sú výnosy (príjmy) bez dane z tovarov a služieb za kalendárny rok, pri ktorých je daň odpočítateľná a v menovateli sú výnosy (príjmy) bez dane zo všetkých tovarov a služieb za kalendárny rok.

Ak platiteľ dane použije prijaté plnenie čiastočne na zdaniteľné plnenie v rámci ekonomickej činnosti, tak aj **na iné účely**, môže si platiteľ uplatniť odpočítanie dane v čiastočnej výške. V slovenskej legislatíve nemožno nájsť pre túto situáciu konkrétny termín, avšak v českej

legislatíve je táto situácia označovaná, ako odpočítanie dane v **pomernej výške**. Aby nedošlo k zameneniu tejto situácie s predchádzajúcou situáciou, ktorá je v slovenskej legislatíve označovaná rovnakým termín, tzn. „odpočítanie dane v pomernej výške“, bude táto situácia vysvetľovaná, ako „**odpočítanie dane v čiastočnej výške**“. Ďalej je nutné u odpočítania dane v čiastočnej výške rozlišovať či sa jedná o prijaté plnenie vo forme **hmotného odpisovaného majetku** alebo majetku, ktorý **nie je hmotným odpisovaným majetkom**, ďalej označovaný ako ostatný majetok.

U hmotného odpisovaného majetku, ako aj u ostatného majetku je možné použiť spôsob „**A**“ pre možnosť odpočítania dane v čiastočnej výške. Spôsob „**A**“ spočíva v tom, že platiteľ **je schopný** pri prvom uplatnení odpočítania dane presne stanoviť využitie pre ekonomickú a pre neekonomickú činnosť. Platiteľ si určí tzv. pomerný koeficient, ktorým je vyjadrený skutočný rozsah použitia hmotného odpisovaného alebo ostatného majetku pre ekonomickú činnosť. Príslušná výška odpočítania dane v čiastočnej výške je potom vypočítaná ako súčin dane na vstupe u zdaniteľného plnenia a pomerného koeficientu. Do výpočtu spôsobom „**A**“ je radená aj situácia, ak platiteľ **nie je schopný** dopredu stanoviť presnú pomer využitia majetku pre ekonomickú činnosť. V tomto prípade je pomerový koeficient stanovený len kvalifikovaným odhadom, ktorý je na konci kalendárneho roku stanovený presne.

Ďalej len u ostatného majetku je možné použiť spôsob „**B**“ pre možnosť odpočítania dane v čiastočnej výške. Je uplatnený v prípade, ak platiteľ dane uplatnil nárok na odpočet dane v plnej výške z prijatého zdaniteľného plnenia a následne zistí, že časť alebo celé zdaniteľné plnenie použije k inej než ekonomickej činnosti, potom táto časť, ktorá odpovedá použitiu zdaniteľného plnenia k neekonomickej činnosti podlieha dani na výstupe, kedy je základ dane stanovený podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z alebo podľa § 36 odstavca 6 zákona č. 235/2004 Sb.

2.3.6 Základ dane a sadzba dane

Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sú zahrnuté aj iné dane, clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar alebo službu a súvisiace náklady (výdavky).

Základ dane je nutné znížiť o poskytnuté zľavy z ceny, pokiaľ je poskytnutá k dátumu uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

Čo sa týka sadzieb dane, tak v Slovenskej republike sú uplatňované **dve sadzby dane** a to základná a znížená sadba. V Českej republike sú rozlišované **tri sadby dane** a do základná, prvá znížená sadzba a druhá znížená sadzba, pozri *tabuľka 2.1*.

Tabuľka 2.1 Sadzby dane z pridanej hodnoty

	Slovenská republika	Česká republika
Základná sadzba dane	20 %	21 %
Prvá znížená sadzba dane	10 %	15 %
Druhá znížená sadzba dane	-	10 %

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa zákona č. 222/2004 Z. z. a zákona č. 235/2004 Sb.

V Slovenskej aj v Českej republike sa **základná sadzba** uplatňuje na tovary a služby, pokiaľ nie je zákonom stanové inak. **Prvá znížená sadzba** je uplatňovaná v Slovenskej republike na tovary a služby uvedené v prílohe č. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. Čo sa týka tovarov, tak zníženou sadzbou dane sú zdaňované napríklad určité druhy mäsa, rýb, maslo, farmaceutické výrobky, vozíky pre telesne postihnutých a i. Zo služieb možno spomenúť napríklad telekomunikačné služby, dodanie vody, plynu, elektriny a tepla, preprava osôb, skladovanie, reklamné služby a i. V Českej republike je prvá znížená sadzba uplatňovaná na tovary a služby uvedené v prílohe č. 2 a č. 3 zákona č. 235/2004 Sb. Z tovarov možno spomenúť knihy, zdravotnícke potreby, detské sedačky do auta, rastliny a semená, antibiotiká a i. Zo služieb sú prvou zníženou sadzbou zdaňované napríklad oprava invalidných vozíkov, zber a preprava komunálneho odpadu, letecká hromadná pravidelná doprava cestujúcich a ich batožiny, vstup do múzeí a iných kultúrnych zariadení, služby posilovní a fitnesscentier a i. Ako bolo už spomenuté vyššie, tak v Slovenskej republike nie je zavedená druhá znížená sadzba dane z pridanej hodnoty. Naopak v Českej republike je **druhá znížená sadzba** dane zavedená a je upravená v prílohe č. 3 a zákona č. 235/2004 Sb. Druhou zníženou sadzbou dane sú zdaňované napríklad dojčenská výživa a potraviny pre malé deti, očkovacie látky, obrázkové knihy pre deti a i.

3 Vybrané formy únikov na dani z pridanej hodnoty

Podvody na daniach sú v dnešnej dobe stále známejším fenoménom a práve daňové úniky, najmä úniky na dani z pridanej hodnoty, sú kľúčovým bodom nasledujúcej kapitoly. Informácie boli čerpané z Harumová (2002), Klimešová (2014), Medved' (2009) , Šamko (2015), Široký (2008) a zo zákona č. 222/2004 Z. z. účinnom k 1.1.2018 a zákona č. 235/2004 Sb. účinnom k 1.1.2018.

3.1 Daňové úniky

V prvom rade je charakterizovaný pojem daňový únik. Podľa Harumová (2002, s. 39) možno **daňový únik** vymedziť ako „výsledok celkového ekonomického správania daňových subjektov orientovaného na zníženie daňovej povinnosti voči štátu.“ Je však dôležité rozlišovať či sa daňové subjekty snažia o zníženie svojej daňovej povinnosti legálnou alebo nelegálnou cestou. Ako **tax avoidance** možno označovať **legálne aktivity**, ktorými sa daňové subjekty snažia o minimalizáciu odvedenej dane. Daňové subjekty môžu k tejto daňovej optimalizácii využívať všetky dostupné zákonné ustanovenia, ako napríklad oslobodenia od dane, zľavy na dani, spôsoby odpisov majetku, podpory vybraných činností (výskum, vývoj) či medzery v daňových zákonoch. Je teda možné tvrdiť, že tax avoidance je na jednej strane výsledkom využitia zamýšľaných zákonných úprav vlády a na strane druhej je výsledkom neúmyselných pochybení, ktoré spočívajú v tom, že niektoré ustanovenia boli vložené do neprehľadných daňových zákonov či iných súvisiacich predpisov (vyhláška apod.).

Nelegálnym daňovým únikom (tax evasion) je označovaný daňový únik, ktorý daňový subjekt vykonaná v rozpore s platnou legislatívou. Jedná sa teda o nelegálnu činnosť, za ktorú daňovým subjektom hrozí postih. Miera postihu závisí na tom v akom rozsahu došlo k neodvedeniu alebo kráteniu dane a taktiež na tom či bolo preukázané úmyselné prekročenie zákona. Do tejto kategórie sú radené nelegálne daňové úniky neúmyselné, ku ktorým došlo z dôvodu neúplnej informovanosti, nedbalosti či z dôvodu zložitosti alebo neprehľadnosti zákonov. Ďalej sú tu radené úmyselné (zámerné) nelegálne úniky menšieho rozsahu a trestné činy, pozri taktiež *tabuľka 3.1*. Na to, aby došlo k postihu subjektov, ktorí sa snažia o minimalizáciu svojej daňovej povinnosti nelegálnou cestou, je nutné preukázať, že sa takejto aktivity dopustili a to buď vedome alebo nevedome. Vo väčšine prípadov za nelegálne daňové úniky dochádza len k udeleniu pokuty či penále a to buď z nepriznaného alebo skráteného základu dane,

alebo z hodnoty nepriznanej dane. Tieto postihy sú uložené zo strany príslušných kontrolných orgánov.

Tabuľka 3.1 Nelegálne daňové úniky

Minimalizácia daňovej povinnosti			
Legálna	Nelegálna = daňový únik		
tzv. efektívna daňová optimalizácia, tzn. využite všetkých dostupných zákonných ustanovení k minimalizácii odvedenej dane	neúmyselné porušenie zákona	úmyselný únik menšieho rozsahu	trestný čin

Zdroj: Široký [2008, s. 242]

Len minimum nelegálnych daňových únikov je potom označovaných, ako trestný čin. Je tomu tak z dôvodu, že aby sa jednalo o trestný čin musí ísť o úmyselnú aktivitu a je nutné túto aktivitu podložiť dôkazmi zo strany bezpečnostných orgánov daného štátu.

3.2 Dôvody vzniku daňových únikov

Existuje niekoľko príčin vzniku daňových únikov. Za určité príčiny daňových únikov možno zaradiť nasledujúce faktory. Prvými z nich sú **spoločensko-politické** faktory, kde daňové úniky predstavujú určitý nesúhlas s rozhodnutiami politikov a vlády ohľadom daňovej politiky štátu. Rozsah nesúhlasu a následne potom veľkosť daňového úniku závisí na verejnej mienke. Pokiaľ je v štáte daňový únik považovaný len za priestupok, vytvára to priestor k vzniku väčších daňových únikov, pokiaľ však je daňový únik hodnotený ako jeden z najťažších zločinov, pravdepodobnosť vzniku daňového úniku bude nižšia. Ďalšími sú faktory **ekonomické**. V prvom rade je nutné rozlišovať či sa jedná o rozvojovú alebo o vyspelú krajinu, pretože daňové úniky sú vo vyspelých krajinách viac sofistikované, na druhej strane v rozvojových krajinách sú úniky na dani početnejšie. Taktiež je nevyhnutné brať v úvahu vplyv ekonomického cyklu, pretože vďaka ekonomickému rastu dochádza k zmiernovaniu daňového bremena a v dôsledku toho k poklesu daňových únikov. V období hospodárskej recesie dochádza potom k opačnému procesu. Ďalej sú medzi príčiny vzniku daňových únikov radené **legislatívne** faktory. Často sa meníaca legislatíva štátu alebo „nekvalitná“ legislatíva s množstvom neprehľadných častí, absencia záväzného výkladu zákonov či protirečivosť zákonov môže viesť k rastu únikov na dani. Významným nástrojom k eliminácii legislatívnych faktorov je zavedenie represívnej zložky práva (tresty). Ďalej je rozsah únikov na dani ovplyvňovaný **daňovo-technickými** faktormi, ktoré súvisia s mechanizmom zdanenia, mechanizmom daňovej kontroly a mierou daňového zaťaženia v štáte. Pri nedostatočnej

daňovej kontrole či príliš vysokého daňového zaťaženia v krajine potom dochádza k rastu únikov na dani. Potom sú tu **psychologické** faktory. Každý jednotlivec reaguje úplne inak a táto skutočnosť sa premieta aj do oblastí daňových únikov. Inak hodnotí každý človek riziko daňové bremeno, inak riziko odhalenia pri daňových únikoch a podobne. Poslednými vo výklade, nie však celkovo poslednými sú **sociálno-etické** faktory, pretože v krajinách s vysokými odhadovanými daňovými únikami existuje nedostatok „občianskej uvedomelosti“ a nízka daňová etika.

3.3 Nelegálne daňové úniky v Slovenskej a Českej republike

Ako už bolo popísané v kapitole 3.1, tak za väčšinu nelegálnych daňových únikov, či už za neúmyselné porušenie zákona alebo úmyselný únik menšieho rozsahu, sú udeľované pokuty či penále v rámci daňového riadenia a to príslušnými kontrolnými orgánmi. Spôsob udeľovania, formy pokút a penále sú v Slovenskej republike upravené v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v Českej republike ďalej v zákone č. 280/2009 Sb., daňový rád. Daňovému subjektu môžu byť za porušenie zákona udelené penále, pokuty, zvýšenie dane alebo úrok.

V rámci nelegálnych daňových únikov dochádza len k minimálnej spravodlivosti a len malý počet ľudí je odsúdených za trestné činy daňové. Na to, aby nezákonná činnosť v oblasti daní bola klasifikovaná ako trestný čin, musí byť preukázané, že osoba, ktorá sa dopustila trestného činu **vedela alebo musela vedieť**, že sa jedná o trestný čin a taktiež táto činnosť musela byť prevedená vo väčšom rozsahu.¹³¹⁴ Trestné činy sú upravené v trestnom zákone č. 300/2005 Z. z. (ďalej **len** „TzSR“) pre Slovenskú republiku a trestnom zákoníku č. 40/2009 Sb. (ďalej **len** „TzČR“) pre Českú republiku. Konkrétne **trestné činy daňové** sú vymedzené v piatej hlave („Trestné činy hospodárske“), v tretom diely („Trestné činy proti mene a trestné činy daňové“) TzSR pre Slovenskú republiku a v šiestej hlave („Trestné činy hospodárske“), v druhom diely („Trestné činy daňové, poplatkové a devizové“) TzČR pre Českú republiku.

¹³ Podľa § 138 TzČR sa rozumie väčšou škodou, škoda dosahujúca najmenej 50 000 Kč, značnou škodou, škoda dosahujúca najmenej 500 000 Kč a škoda veľkého rozsahu, škoda dosahujúca najmenej 5 000 000 Kč.

¹⁴ Podľa § 125 TzSR sa rozumie malou škodou, škoda prevyšujúca sumu 266 Eur, väčšou škodou, škoda dosahujúca najmenej desaťnásobok takej sumy, značnou škodou, škoda dosahujúca najmenej stonásobok takej sumy a škodou veľkého rozsahu, škoda dosahujúca najmenej päťstonásobok takej sumy.

Medzi trestné činy daňové v **Slovenskej republike** sú radené

- podľa § 276 TzSR **skrátienie dane a poistného**, kde sa daňový subjekt dopustí trestného činu pokiaľ v malom rozsahu skráti daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na dôchodkové sporenie. Pojem „skrátienie“ označuje akúkoľvek konanie daňového subjektu, v dôsledku ktorého mu je vymeraná nižšia daň alebo k vymeraniu tejto povinnej platby vôbec nedôjde,
- podľa § 277 TzSR **neodvedenie dane a poistného**, kde sa daňový subjekt dopustí trestného činu, ak v malom rozsahu zadrží a neodvedie určenému príjemcovi splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie,
- podľa § 277a TzSR **daňový podvod**, kde sa daňový subjekt dopustí trestného činu, ak si neoprávnene vo väčšom rozsahu uplatní nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty alebo spotrebnej dane v úmysle zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech. Na rozdiel od trestného činu skrátienia dane a poistného, nie je daňový podvod zameraný na ochranu daní pred protiprávnymi podvodnými útokmi zo strany daňových subjektov či iných osôb, ale jeho podstatou je ochrana majetku štátu pred neoprávneným vyplácaním daňových preplatiek, ktoré majú formu nadmerného odpočtu,
- podľa § 278 TzSR **nezaplatenie dane a poistného**, kde sa daňový subjekt dopustí trestného činu pokiaľ vo väčšom rozsahu nezaplatí splatnú daň, poistné na sociálne poistenie, verejné zdravotné poistenie alebo príspevok na starobné dôchodkové sporenie,
- podľa § 278a TzSR **marenie výkonu správy daní**, kde sa daňový subjekt dopustí trestného činu pokiaľ v dokladoch predkladaných pri správe daní uvedie nepravdivé alebo hrubo skresľujúce údaje a ak zatají povinné údaje potrebné pre správne určenie dane. Ďalej ak pozmení, znehodnotí alebo zničí doklady rozhodujúce pre správne určenie dane, nesplní oznamovaciu povinnosť alebo povinnosť pri daňovej kontrole,
- podľa § 279 TzSR **porušenie predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru**, pokiaľ daňový subjekt nakladá s kontrolnými známami, páskami alebo inými kontrolnými technickými opatreniami na označenie tovaru

pre daňové účely alebo iné účely v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom v úmysle spôsobiť inému škodu alebo zadovážiť sebe alebo inému neoprávnený prospech. Ďalej ak daňový subjekt v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom dovezie, vyvezie, prepraví, dá prepraviť, uvádza do obehu alebo prechováva tovar bez kontrolných známk, pások alebo iných kontrolných opatrení.

V **Českej republike** sú medzi trestné činy daňové radené

- podľa § 240 TzČR **skrácení daně, poplatku a podobné povinné platby**, kde sa daňový subjekt dopustí trestného činu, ak skráti jednu z vyššie spomínaných platieb. Na rozdiel však od slovenskej legislatívy, teda § 276 TzSR, je tento bod v českej legislatíve koncipovaný oveľa širšie, pretože nezahŕňa len skrátenie dane a poistného, ako je tomu v slovenskej úprave, ale aj skrátenie poplatku,
- podľa § 241 TzČR **neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby**, kde možno povedať, že tento bod je totožný s bodom podľa § 277 TzSR,
- podľa § 243 TzČR **nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení**, kde sa daňový subjekt dopustí trestného činu pokiaľ nesplní svoju oznamovaciu povinnosť voči správcovi dane a ohrozí tak vo väčšom rozsahu riadne a skoré stanovenie dane. Tento bod možno stotožniť s § 278a TzSR.
- podľa § 244 TzČR **porušení předpisů o nálepkách a jiných předmětech k označení zboží**. Tento bod, ako nasledujúci bod, teda § 245 TzČR, možno stotožniť s § 279 TzSR z tohto dôvodu nebudú ďalej tieto body popisované.
- podľa § 245 TzČR **padělání a pozměnění předmětů k označení zboží pro daňové účely a předmětů dokazujících splnění poplatkové povinnosti**.

3.4 Daňové úniky na dani z pridanej hodnoty

Pre účely práce sú v kapitole popísané daňové úniky, ku ktorým najčastejšie dochádzalo v roku 2011 a v predchádzajúcich rokoch na dani z pridanej hodnoty. Vychádzané pritom bolo zo zoznamu daňových únikov na dani z pridanej hodnoty, ktorý bol vymedzený slovenskou finančnou správou v návrhu koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej

hodnoty.¹⁵ Úniky na dani z pridanej hodnoty sú následne rozdelené do dvoch skupín podľa počtu účastníkov potrebných k uskutočneniu daného úniku. Prvou skupinou sú podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty **s jedným účastníkom** a druhou sú podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty **s najmenej dvoma účastníkmi**, do ktorej sú radené najviac rozšírené karuselové podvody a ostatné podvody na dani z pridanej hodnoty.

3.4.1 Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom

Pokiaľ je k uskutočneniu úniku či podvodu na dani z pridanej hodnoty potrebný len jeden účastník, možno takýto únik pre účely tejto práce zaradiť do skupiny podvodov a únikov na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom.

Platiteľ dane A dodá tovar platiteľovi dane B, pričom „A“ má povinnosť priznať a odviesť daň do verejného rozpočtu a subjekt B má nárok na odpočet dane. Pokiaľ však prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nároku na odpočet dane je možné hovoriť o **základnej podobe úniku na dani z pridanej hodnoty** a to z dôvodu, že správca dane je povinný vyplatiť pohľadávku platiteľovi B, aj napriek tomu že z uskutočnenej transakcie nebola odvedená daň do štátneho rozpočtu.¹⁶

Medzi podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom sú radené podvody pri obchodovaní s **použitým tovarom**, zväčša sa pritom jedná o ojazdené osobné automobily dovezené z iných členských štátov. Podstata režimu zdaňovania prirážkou spočíva v tom, že z iného členského štátu je dodaný použitý tovar do tuzemska, na ktorý dodávateľ použil vyššie spomínaný režim zdaňovania. V takom prípade potom odberateľ nie je povinný odviesť daň z nadobudnutého tovaru, ale zároveň ani nemá nárok na odpočet dane. K úniku na dani z pridanej hodnoty potom môže dôjsť v situácií, kedy dodávateľ z iného členského štátu neaplikuje režim zdaňovania prirážkou na dodávaný tovar a tuzemský odberateľ, či už zámerne alebo z nedbalosti, nesplní svoju povinnosť priznať daň z celej hodnoty tovaru.

Ďalej tu patrí **nepriznanie DPH** z prijatých služieb od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu osobou, ktorá nie je identifikovaná pre DPH. Daňová povinnosť

¹⁵ ROKOVANIA. *Návrh koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty* [online].[22.02.2018]. Dostupné z: http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-135739?prefixFile=m_

¹⁶ Pokiaľ daňové subjekty A a B pri uskutočňovaní spomínanej nelegálnej činnosti nespolupracujú, jedná sa o únik na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom. V niektorých prípadoch sa však daňové subjekty zúčastňujú na úniku spoločne a vtedy možno hovoriť o úniku na dani z pridanej hodnoty s hodnoty s najmenej dvoma účastníkmi.

pri službách dodaných daňovým subjektom z iného členského štátu alebo z tretieho štátu do tuzemska je prenesená na prijímateľa služby. A práve prijímateľ je povinný priznať a odviesť daň. Ak tak neučiní pripravuje verejný rozpočet o daňové výnosy.

Môže taktiež dochádzať k machináciám v účtovníctve. V prvom rade sú vystavované **faktúry**, ktoré následne **nie sú zámerne zachytené v účtovníctve** ani v daňovom priznaní dodávateľa. Na druhej strane si však odberateľ v dobrej viere, z takýchto faktúr uplatňuje odpočet dane z pridanej hodnoty. K týmto typom podvodov dochádza najmä kvôli tomu, že je obchodované s nízkymi objemami tovaru a z toho dôvodu dodávateľa neočakávajú daňové kontroly, vďaka ktorým by mohli byť tieto machinácie odhalené.

Daňové subjekty taktiež môžu **vymieňať faktúry** v účtovníctve. V tomto prípade je vystavená faktúra na vyššiu sumu, z ktorej si odberateľ správne uplatní odpočet dane. Následne si dodávateľ rovnakú transakciu, pod rovnakým číslom zachytí v účtovníctve, avšak s nižšou sumou z dôvodu zníženia vlastnej daňovej povinnosti. Môže to prebiehať aj naopak a to tak, že odberateľ si v účtovníctve zachytí faktúru s rovnakým číslom, avšak s vyššou sumou, než bola pôvodne vystavená na faktúre, v prípade kedy dodávateľ podľa zákona odvedie daň z transakcie. Dôvodom takýchto machinácií je zase zníženie daňovej povinnosti, prípadne zvýšenie nadmerného odpočtu na strane odberateľa. Pokiaľ všetko z iniciuje len jeden daňový subjekt, ten druhý ani nemusí vedieť, že je súčasťou daňového úniku. Ten si len legálne uplatní odpočet dane, na ktorý má právo, prípadne poctivo odvedie daň, ktorú je podľa zákona povinný odviesť.¹⁷

V ďalších prípadoch dochádza k tomu, že **neplatiť vystavuje faktúru s DPH**. V takomto prípade je potom neplatiť povinný odviesť daň do verejného rozpočtu. Podvod či únik spočíva v tom, že neplatiť zámerne vystaví faktúru s DPH a pokiaľ si odberateľ neskontroluje dodávateľa v registri platiteľov, zaplatí odberateľovi daň spolu s daňou z pridanej hodnoty. Následne dodávateľ neodvedie daň do štátneho rozpočtu a zároveň si odberateľ v rozpore so zákonom uplatní nárok na odpočet DPH.

Do skupiny podvodov a únikov na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom patrí aj situácia, kedy si platiť dane uplatní **dvakrát odpočet dane z pridanej hodnoty z tej istej faktúry**, ale v dvoch rôznych zdaňovacích obdobiach.

¹⁷ V iných prípadoch však môže dôjsť k spolupráce medzi spomínanými daňovými subjektmi. Za týchto okolností možno hovoriť o úniku na dani z pridanej hodnoty s hodnoty s najmenej dvoma účastníkmi.

Podvody a úniky môžu byť taktiež realizované pomocou **zálohových platieb**, ktoré sú v tomto prípade realizované takmer výlučne v hotovosti. Zálohové platby fungujú tak, že dodávateľ vystaví zálohovú faktúru a doručí ju odberateľovi, avšak táto faktúra nie je braná ako daňový doklad a teda odberateľ si z tejto faktúry nemôže uplatniť odpočet dane na vstupe. Odberateľ zaplatí vyfakturovanú zálohovú čiastku a následne po obdržaní platby je dodávateľ priznať daň na výstupe a musí vyhotoviť daňový doklad. Po obdržaní daňového dokladu si odberateľ môže nárokovať na odpočet dane. Mechanizmus podvodov a únikov na zálohových platbách spočíva v tom, že dodávateľ daň neodvedie, ale odberateľ nárokuje na odpočet dane.

Protizákonné sú aj **bezodplatné plnenia voči zamestnancom** alebo na osobnú spotrebu platiteľa dane, kedy by takéto plnenia mali byť zdaňované, ale v praxi často dochádza k tomu, že platiteľ daň z takýchto plnení neodvádza.

V prípadoch kedy dochádza k **nelegálnej výrobe a distribúcií** tovarov sú opäť krátené potencionálne príjmy do verejného rozpočtu. Príkladom môže byť napríklad lieh, minerálny olej a podobne, kde nelegálna výroba a distribúcia spomínaných produktov má dopad na príjmy zo spotrebných daní, kde zväčša dochádza k nezaplateniu spotrebnej dane z konkrétneho produktu pri výrobe. Okrem toho spomínané nelegálne praktiky ovplyvňujú aj príjmy z DPH, pretože daňový subjekt predáva tovar za nižšiu cenu ako ostatní predajcovia a to z dôvodu, že spotrebná daň vstupuje do základu dane pre výpočet DPH. V iných situáciách je tovar predávaný na trhu bez dane z pridanej hodnoty a teda dochádza k nulovému odvodu dane do verejného rozpočtu.

V neposlednom rade sú medzi podvody a úniky radené daňové úniky pri predaji tovaru formou **ambulantného, podomového a internetového** predaja. Kde zväčša dochádza k zatajovaniu príjmov z predaja tovaru a tým teda neodvedeniu dane do štátneho rozpočtu z týchto príjmov.

Platiteľ sa dopúšťa daňového úniku, ak uplatňuje výdavky a odpočet DPH z „**kúpených blokov**“ z ERP¹⁸ a celkovo daňových dokladov. Platitelia využívajú tento spôsob, aby si mohli uplatniť vyššie odpočty na DPH. V určitých prípadoch dochádza k tomu, že si daňové subjekty uplatňujú nároky na odpočty z účteniek získaných od rodinných príslušníkov či cudzích osôb, napr. účtenky za pohonné paliva.

Okrem iného dochádza aj k umelému **znižovaniu obratu**. Zdaniteľná osoba so sídlom v tuzemsku sa stáva platiteľom, ak za najviac 12 prechádzajúcich po sebe nasledujúcich

¹⁸ Elektronické registračné pokladne (SR), podobne v ČR Elektronická evidencia služieb (zavedené až 1.12.2016).

kalendárnych mesiacoch dosiahla obrat 49 790 Eur (1 000 000 Kč). Aby sa však zdaniteľná osoba nemusela registrovať za platiteľa DPH, dochádza k rôznym machináciám v účtovníctve, s faktúrami a podobne za účelom nedosiahnutia stanoveného obratu pre registráciu platiteľa.

V iných situáciách zdaniteľná osoba, ktorá presiahla obrat 49 790 Eur (1 000 000 Kč) a mala by teda podľa zákona č. 222/2004 Z. z. a zákona č. 235/2004 Sb. **požiadať daňový úrad o registráciu** platiteľa DPH, ak tak **neučiní** porušuje zákon. V tomto prípade síce daňový subjekt nerobí žiadne machinácie v účtovníctve, ako tomu bolo v predchádzajúcom prípade, avšak po tom čo presiahne obrat 49 790 Eur (1 000 000 Kč) na povinnosť registrovať sa z rôznych dôvodov nereaguje.

Zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom, alebo právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou nadobúda v tuzemsku tovar z iného členského štátu, je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty, pokiaľ dosiahne v kalendárnom roku čiastku 14 000 Eur (326 000 Kč). V praxi však často nastávajú situácie, kedy osoby, ktoré presiahnu stanovený obrat **nepožiadajú o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru**, pretože predpokladajú, že daňovou kontrolou nebude odhalený tento podvod na dani z pridanej hodnoty.

Posledným prípadom v popisovanej skupine je situácia, kedy sa **zahraničné subjekty**, ktoré v tuzemsku vykonávajú podnikateľskú činnosť **neregistrujú ako platiteľ** DPH. V niektorých prípadoch k tomu dochádza z neznalosti zákona o dani z pridanej hodnoty alebo z dôvodu zložitosti registračného riadenia, inokedy sa však toho zahraničné subjekty dopúšťajú úmyselne, aby sa vyhli platbe dane z pridanej hodnoty v danom štáte.

3.4.2 Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty

Pokiaľ je k uskutočneniu úniku či podvodu na dani z pridanej hodnoty **potrebných dvoch a viac účastníkov**, možno takýto únik pre účely tejto práce zaradiť do skupiny podvodov a únikov na dani z pridanej hodnoty s najmenej dvoma účastníkmi. Táto skupina je ďalej členená na ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty a karuselové podvody.

Medzi ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty sú radené **fingované intrakomunitárne dodávky tovarov**. Intrakomunitárnym dodaním tovaru sa rozumie fyzické premiestnenie tovaru od platiteľa dane z tuzemska platiteľovi dane z iného členského štátu EÚ, pričom pre platiteľa dane z tuzemska je takéto dodanie tovaru oslobodené od dane. Platiteľ dane z iného členského štátu daň na vstupe prizná a zároveň má nárok na odpočet dane. Fingované

intrakomunitárne dodávky tovarov však spočívajú v tom, že platiteľ dane v tuzemsku si síce uplatní nárok na odpočet dane z deklarovanej transakcie, ale transakcia nie je realizovaná a tovar môže byť v skutočnosti predaný na maloobchodnom trhu v tuzemsku. Odberateľ či platiteľ dane z iného členského daň z transakcie prizná v daňovom priznaní, aby navonok vyzeralo všetko v poriadku. V daňové subjekty z jednotlivých členských štátov spolu pri iniciovaní úniku na dani z pridanej hodnoty spolupracujú. Odberateľ kryje dodávateľa za prísľubu určitého podielu na zisku z predaného tovaru v tuzemsku.¹⁹

Ďalej sú medzi ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty radené **daňové podvody pri dovoze tovaru z tretích štátov**, kde po dovoze tovaru má dôjsť následne k dodaniu tovaru do iného členského štátu EÚ. Ak má dôjsť po dovoze tovaru z tretích štátov k dodaniu tovaru do iného členského štátu EÚ, tak je takýto dovoz oslobodený od dane z pridanej hodnoty. V praxi však dochádza k situáciám, kedy k dodaniu tovaru do iného členského štátu EÚ nedôjde a tovar je predaný v tuzemsku načierno, teda bez dokladu a bez DPH. K realizácií spomínanej nelegálnej činnosti môže dochádzať po dohode medzi spoločnosťami z rozdielnych členských štátov, ktorá spočíva na podobnom princípe, ako tomu bolo u fingoanej intrakomunitárnej dodávke tovaru. Nepriamo zapletený do podvodu môže byť aj daňový subjekt, ktorý nakupuje v tuzemsku tovar bez dokladu, čo mu môže evokovať nekalé konanie zo strany predávajúceho.

Môže taktiež dochádzať k tomu, že sú zriaďované **spoločnosti len za účelom fakturácie**. Jedná sa o spoločnosti so sídlom na virtuálnych adresách, ktorých konateľmi sú tzv. „biele kone“. V rámci spomínaných spoločností je daň z transakcie priznaná, avšak nie je odvedená, pretože hneď po splnení jej účelu sa spoločnosť stane nekontaktnou. Hlavný účel týchto subjektov je teda len zneprehľadnenie obchodných transakcií realizovaných medzi virtuálnymi a inými spoločnosťami, pre viac informácií pozri *kapitolu 3.4.3*.

Platitelia ďalej **deklarujú predaj iného tovaru**, než v skutočnosti predávajú. Tieto podvody sú zväčša uskutočňované s produktmi, ktoré majú veľmi podobné vlastnosti. Príkladom môžu byť napríklad minerálne oleje. K podvodu dochádza napríklad vtedy, ak dôjde k dodaniu tovaru v tuzemsku. Dodávateľ dodá naftu, avšak na faktúre je deklarovaný iný minerálny olej s nižšou alebo žiadnou sadzbou dane. Keďže spotrebná daň je taktiež súčasťou základu dane pre výpočet dane z pridanej hodnoty, tak v tomto prípade bude priznaná nižšia daň z pridanej

¹⁹ Môže však dôjsť k tomu, že si odberateľ nájde neznámu spoločnosť na ktorú vystavuje faktúry a v tomto prípade by daňový subjekt mohol byť zapletený v nelegálnej činnosti sám. Jednalo by sa teda o podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom.

hodnoty. Okrem toho však dochádza aj k úniku na spotrebných daniach, pretože bola priznaná nižšia daň. V tomto prípade sa počíta s tým, že účastníci podvodu spolu spolupracujú a následne si rozdeľujú zisk z uplatnenia nadmerného odpočtu.

Umelo podhodnotené bývajú **základy dane**, z ktorých sa počíta daň z pridanej hodnoty. Tovar je fakturovaný za nižšiu cenu neplateľom dane s cieľom znížiť základ dane, z ktorého si predajca vypočítava svoju daňovú povinnosť. Dohody o uskutočnení nelegálnej činnosti bývajú uzatvorené z dôvodu, že neplateľ príjme tovar za nižšiu cenu a predajca je povinný zaplatiť nižšiu DPH na výstupe. Pričom k doplateniu rozdielu medzi skutočným a zníženým základom dane dochádza bokom, mimo faktúry. Pre odberateľa plynie z tohto podvodu výhoda vo forme zaplatenie nižšej dane, ktorá je zahrnutá v celkovej cene tovaru.

Naopak k **nadhodnoteniu cien** dochádza v prospech dodávateľov, ktorí sú platiteľmi dane. Platiteľ dane si môže dohodnúť obchod s dodávateľom, ktorý daň na výstupe neodvedie, napríklad z titulu platobnej neschopnosti, avšak odberateľ si môže uplatniť vysoký nadmerný odpočet zo štátneho rozpočtu.

3.4.3 Karuselové podvody

Karuselové podvody (reťazový obchod či kolotočový podvod) predstavujú najväčší podiel na objeme daňových únikov na dani z pridanej hodnoty. Cieľom karuselových podvodov je prostredníctvom vytvorenia určitého reťazca vylákať nadmerný odpočet, poprípade aj znížiť vlastnú daňovú povinnosť subjektov zapojených do reťazca. Za reťazec sa pri tom považuje stav, kedy sa na podvode podieľajú viac ako dvaja platitelia dane z pridanej hodnoty v rade za sebou. Karuselové podvody prebiehajú v rôznych variantoch, niektoré z nich súvisia s intrakomunitárnym obchodom, vývozom tovaru do tretích krajín a iné sú realizované výlučne v tuzemsku.

V minulosti bol často predmetom obchodovania v rámci reťazových obchodoch „tovar vyskytujúci sa len na faktúre.“ O obchodovaní s takouto komoditou síce bol vystavený doklad, ale v skutočnosti komodita neexistovala. Často sa jednalo aj o tovar takmer nulovej hodnoty, ako napríklad rôzne súčiastky, šrot a pod. V poslednom rade môže bol predmetom obchodovania v reťazci reálny tovar, kde dochádzalo aj ku skutočnému obchodovaniu, avšak v menšom rozsahu, než sa deklarovalo vo faktúrach. Dochádzalo k tomu za účelom vzniku nadmerných odpočtov.

V súčasnosti k transakciám s vyššie spomínaným tovarom už nedochádza a to z dôvodu novo zavedeným nástrojom proti daňovým únikom, viz. *kapitola 4*. Predmetom obchodovania

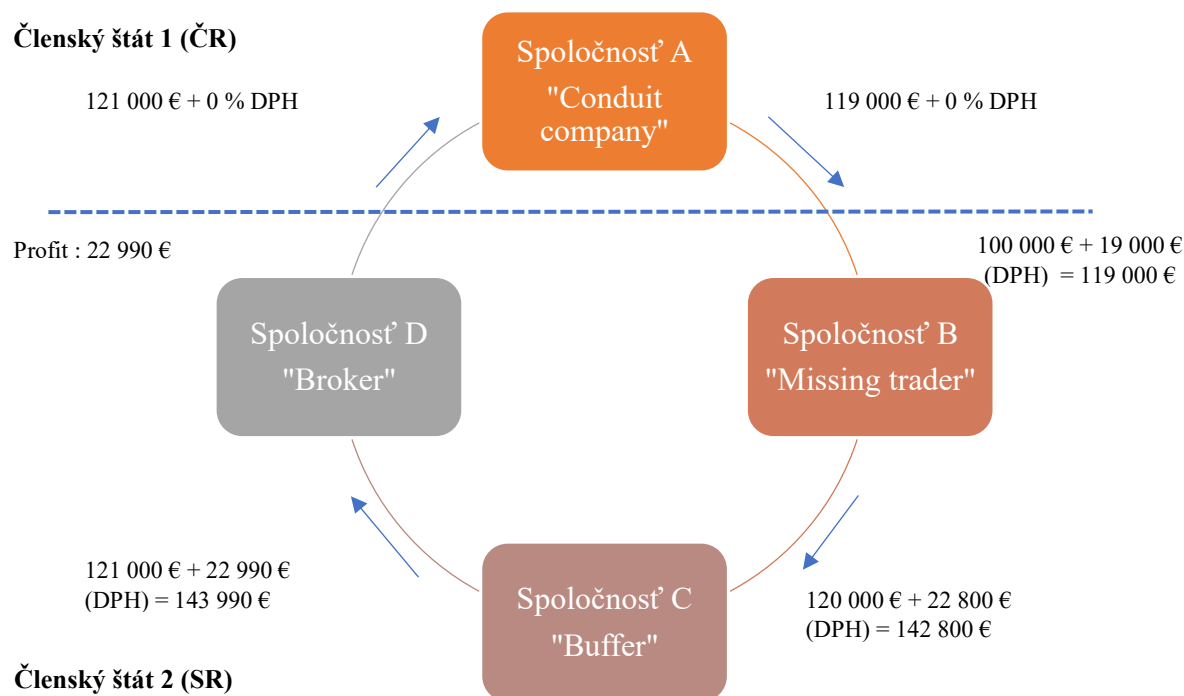
karuselových obchodov je teda tovar, ktorý nepodlieha skaze a z toho dôvodu môže byť použitý k rotácií v reťazci stále dookola, kde cieľom nie je skutočné obchodovanie, ale len predstieranie obchodovania za účelom získania výplaty nadmerného odpočtu. V tomto prípade sa môže jednať o komodity typu cukor, vápenec, víno a pod. Okrem tvaru môžu byť karuselové podvody realizované aj so službami.

Prvým typom karuselových podvodov je **intrakomunitárny karuselový podvod**, ktorého princíp je zachytený na *obrázku 3.1*.

Predpokladá sa s nasledujúcim scenárom. **Spoločnosť A (potrubná spoločnosť)** je registrovaná ako platiteľ dane v členskom štáte, v tomto prípade je to Česká republika. Spoločnosť A uskutoční dodanie tovaru spoločnosti, registrovanej ako platiteľ dane v inom členskom štáte, v tomto prípade sa jedná o Slovenskú republiku. Pri intrakomunitárnom dodaní tovaru do Slovenskej republiky spoločnosť A neodvádza daň, pretože ide o dodanie oslobodené od dane.

Spoločnosť B (zmiznutý platiteľ dane) nadobudne tovar bez DPH z iného členského štátu EÚ, z ktorého daň prizná a súčasne má v tejto výške nárok na odpočet dane. Následne spoločnosť B uskutoční tuzemské dodanie tovaru spoločnosti C registrovanej ako platiteľ dane v tom istom štáte, ako spoločnosť B. Spoločnosť B z tohto dodania daň prizná, avšak neodvedie, tým štátu vznikne daňová pohľadávka, ktorá je však nedobytná, pretože obchodník B zmizne. Žiaden z konateľov spoločnosti sa nedá zastihnúť v mieste sídla, pretože často u týchto podnikov dochádza k tomu, že sa jedná len o vymyslenú inštitúciu s nereálnym sídlom, kde za konateľa je dosadený cudzinec, bezdomovec alebo osoba, ktorej doklady totožnosti boli zneužitú na zapísanie spoločnosti do obchodného registra. Osoby, ktoré boli takýmto spôsobom zneužitú sa často označujú aj ako „biele kone“.

Obrázok 3.1 Princíp intrakomunitárneho karuselového podvodu



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa návrhu koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty dostupného na http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-135739?prefixFile=m_ [cit. 2018-02-22]

Spoločnosť C (nárazníková spoločnosť) je spoločnosťou, ktorá bola len vložená do „kolotoča“ za cieľom spomaliť daňové vyšetrovanie, ale taktiež sa môže jednať o reálneho obchodníka. V prvom prípade je úlohou spoločnosti C vytvárať dojem spoľahlivého obchodníka, ktorý nakupuje a predáva tovary na domácom trhu a deklaruje potom tieto transakcie s minimálnou obchodnou prirážkou v daňovom priznaní, v druhom prípade sa jedná o subjekt, ktorý ani nevie, že nakupuje tovar od fiktívnej spoločnosti. Nárazníkových spoločností s úmyslom zneprehľadniť realizované transakcie môže v celom systéme existovať viacero.

Posledným článkom „kolotoča“ je **spoločnosť D (obchodník)**, ktorá realizuje dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ, v tomto prípade zo Slovenskej do Českej republiky. Takéto dodanie je ako, už bolo spomínané na začiatku, oslobodené od dane so zachovaním nároku na odpočet dane na vstupe. Spoločnosť D teda z celého reťazca profituje vo forme vyplatenia nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu. Spoločnosť A potom opäť môže realizovať dodanie tovaru do iného členského štátu a celý proces môže byť zopakovaný nanovo niekoľkokrát za sebou. Ide o podvodné konanie, pretože obchodník D si nárokuje na odpočet dane na vstupe aj napriek

tomu, že niekde na začiatku reťazca „B“ daň na výstupe z uskutočnenej transakcie do štátneho rozpočtu neodviedla. Cieľom mechanizmu je teda zneužiť systém dane z pridanej hodnoty, respektíve jeho účel. Avšak vzhľadom na to, že sa spoločnosť B po vykonaní svojho účelu stane nekontaktnou a spoločnosti C a D spolupracujú so správcom dane, predkladajú rôzne dôkazy ku svojim tvrdeniam, musí dôjsť k výplate odpočtu spoločnosti D, pokiaľ správca dane nepreukáže, že nárok na odpočet dane je uplatňovaný neoprávnene.

Celý tento kolotoč je zložitý systém, kde v praxi neexistujú len štyri spoločnosti, ale je ich niekoľko desiatok či stoviek. Taktiež sa stáva, že podvodné konanie prebieha v rámci niekoľkých členských štátov či tretích krajín, aby sa vyšetrovanie stalo neprehľadným a správca dane nemohol ľahko vymáhať daň, ktorá by zo zákona mala byť odvedená jednotlivými spoločnosťami. Avšak v zjednodušenom príklade možno povedať, že intrakomunitárny karuselový podvod môže byť realizovaný medzi tromi spoločnosťami, kde „A“ dodá tovar do iného členského štátu „B“, spoločnosť B dodá tovar s daňou „C“ v rámci tuzemska a následne zmizne. „C“ si nárokuje na odpočet dane na vstupe aj napriek tomu, že „B“ daň na výstupe z uskutočnenej transakcie do verejného rozpočtu neodviedla.

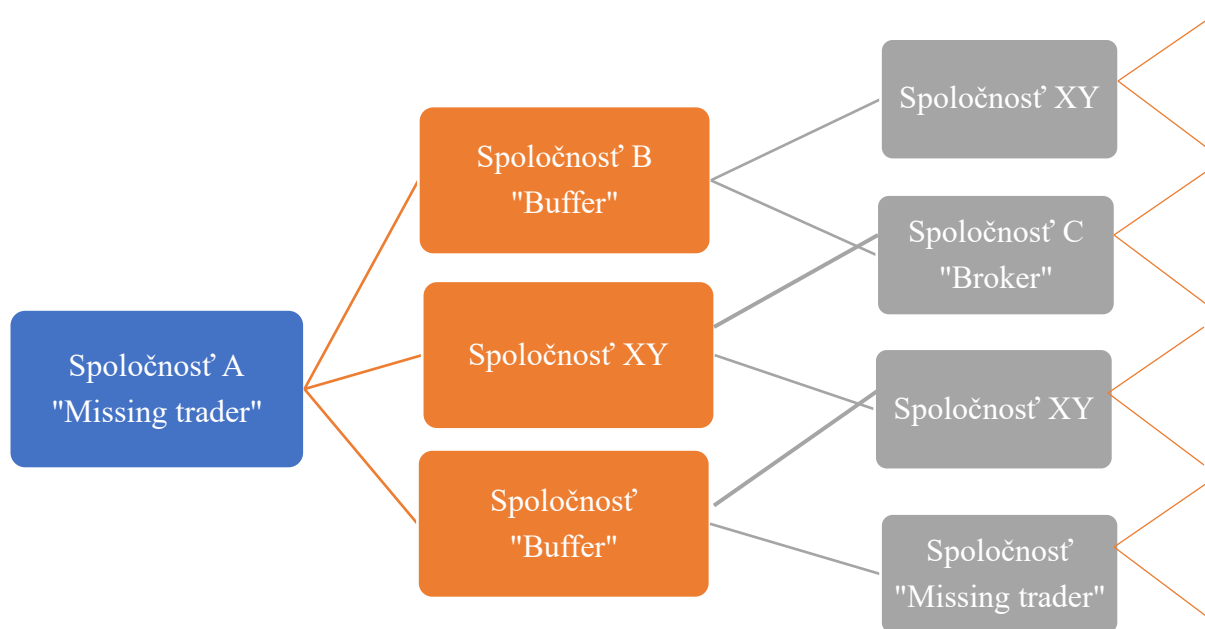
Druhým typom karuselových podvodov je **akvizičný podvod**, ktorý možno prirovnať k intrakomunitárnemu karuselovému podvodu, avšak v určitých krokoch sa tieto dva typy transakcií líšia. Princíp akvizičného podvodu spočíva v tom, že dôjde k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služby do iného členského štátu od spoločnosti A. Tovar alebo služba sa dostáva k platiteľovi typu „Missing trader“, ktorý neprizná nadobudnutie tovaru či prijatie služby z EÚ a následne tovar alebo službu predá inému platiteľovi v danom členskom štáte. Na rozdiel teda od intrakomunitárneho karuselu nedochádza o opätovnému predaju tovaru do prvého členského štátu. Stratu zo strany štátu reprezentuje v tomto prípade neuhradená daň na výstupe od spoločnosti „Missing trader“.

Podvody s platiteľom typu **Cross-Invoicer** možno zaradiť za medzi „zdokonalené“ karuselové podvody, kde spoločnosť typu „Missing trader“ síce podá daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, avšak v priznaní sú zahrnuté fiktívne transakcie. Cieľom takého platiteľa je potom pomocou fiktívnych transakcií v daňovom priznaní zakryť ostatné reálne transakcie uskutočnené v rámci intrakomunitárnych obchodoch.

Štvrtým typom karuselových podvodov je **karuselový podvod** realizovaný výlučne v **tuzemsku**, ktorého zjednodušený princíp je zachytený na *obrázku 3.2*.

Karuselový podvod realizovaný v tuzemsku je v súčasnosti najrozšírenejší typ karuselového podvodu. Princíp tohto systému je veľmi podobný inrakomunitárnemu karuselovému podvodu, ktorý bol popísaný vyššie, akurát je tu jeden hlavný rozdiel a to ten, že tovar je dodávaný medzi spoločnosťami výlučne v tuzemsku, v tomto prípade sa jedná o Českú republiku. K podvodu môže dochádzať nasledovne. Spoločnosť A dodá spoločnosti B tovar prizná daň na výstupe a zároveň si nárokuje na odpočet, následne zmizne. Inštitúcia B dodá tovar podniku C opäť prizná daň a nárokuje si na odpočet dane na vstupe. Problém je teda, že „B“ si nárokuje na odpočet dane aj napriek tomu, že obchodník A daň neodviedol. Samozrejme, že na *obrázku 3.2* je zobrazený len zjednodušený postup, ktorý v praxi môže byť môže prebiehať v „kolotoči“, kde si zapojené spoločnosti môžu neustále medzi sebou dodávať ten istý tovar a uplatňovať si odpočty, na čo však po čase môže reagovať správca dane daňovou kontrolou, a práve v tomto momente sa stáva podnikateľ A nekontaktný.

Obrázok 3.2 Princíp karuselového podvodu realizovaného v tuzemsku



Zdroj: Vlastné spracovanie

Alebo môže celý tento proces prebiehať v jednej veľkej sieti podnikov, kde neexistuje len jedna nekontaktná spoločnosť A, ale takýchto článkov môže v celom systéme existovať viac a teda štát je nútený vyplatiť viac neoprávnene uplatnených odpočtov. Okrem nekontaktných spoločností

sa v sieti podnikov vyskytuje aj veľké množstvo spoločností, ktoré nevedia, že sú súčasťou karuselového podvodu, pozri *obrázok 3.2*, „*Spoločnosť XY*“.

4 Komparácia nástrojov vedúcich k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Českej a Slovenskej republike

V kapitole je prevedená komparácia nástrojov vedúcich k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Českej a Slovenskej republike na základe zvoleného kritéria. Informácie boli čerpané najmä zo zákona č. 222/2004 Z. z. účinnom k 1.1.2018, zákona č. 235/2004 Sb. účinnom k 1.1.2018, zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) účinnom k 1.1.2018, zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád účinnom k 1.1.2018, webových stránok Ministerstva financií SR, Ministerstva financií ČR, Finančnej správy SR a Finančnej správy ČR.

4.1 Nástroje vedúce k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej republike

V kapitole sú hierarchicky podľa roku zavedenia popísané nástroje upravené v zákone č. 222/2004 Z. z., v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a ďalšie nástroje, ktoré boli zavedené v nadväznosti na elimináciu či odstraňovanie únikov na dani z pridanej hodnoty. Pre potreby práce sú charakterizované nástroje, ktoré boli zavedené v rokoch 2009 až 2018 v Slovenskej republike a ktoré sú podľa intenzity prezentovania nástroja považované Ministerstvom financií Slovenskej republiky za najvýznamnejšie.

4.1.1 Mechanizmus samozdanenia

Mechanizmus samozdanenia je upravený v § 69 zákona č. 222/2004 Z. z., aj keď v zákone tento termín nie je vymedzený. Okrem pojmu samozdanenie sa často používa aj termín „reverse charge“, čo v preklade znamená „obrátené zdanenie“ a presne tento výraz vyjadruje celú podstatu samozdanenia. Hlavnou myšlienkou zdaňovania tovaru alebo služby je, že platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak zákon neustanovuje inak. V určitých prípadoch teda môže dodávateľ či platiteľ dane z pridanej hodnoty preniesť svoju povinnosť na odberateľa, teda platiteľa dane z pridanej hodnoty, ktorý je príjemcom plnenia. Pojem samozdanenie sa používa z dôvodu, že **odberateľ má povinnosť odvieť daň** z prijatých tovarov a služieb a zároveň **má nárok na odpočet dane** z prijatých tovarov a služieb, za splnenia podmienok stanovených v § 49 až 51 zákona č. 222/2004 Z. z.

Tuzemský prenos daňovej povinnosti sa s **účinnosťou od 1.4.2009** uplatňuje pri dodaní

- zlata vo forme suroviny alebo polotovaru o rýdzosti 325 tisícín a vyššej,

- investičného zlata, ak sa platiteľ rozhodol dodanie investičného zlata zdaňovať,
- kovového odpadu a kovového šrotu v tuzemsku.

Ďalej s **účinnosťou od 1.10.2012** je samozdanenie uplatňované pri

- prevode emisných kvót skleníkových plynov v tuzemsku,
- dodaní nehnuteľnosti alebo jej časti v tuzemsku, ak sa jej dodanie uskutočňuje po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby, prípadne jej časti odo dňa začatia prvého užívania stavby (jej časti), ak sa dodávateľ rozhodol zdaňovať dodanie tejto nehnuteľnosti (jej časti).
- dodaní nehnuteľnosti alebo jej časti v tuzemsku, ktorá predaná dlžnou osobou uznanou súdom alebo iným štátnym orgánom v konaní o nútenom predaji,
- dodaní tovaru, ktorý je predmetom záruky zabezpečujúcej pohľadávku veriteľa, pri výkone práve z tejto záruky.

S **účinnosťou od 1.1.2014** bolo tuzemské samozdanenie rozšírené o dodanie vybraných komodít a to o dodanie

- poľnohospodárskych plodín, ktoré sú radené do kapitol 10 a 12 Spoločného colného sadzobníka, a ktoré nie sú bežne určené v nezmenenom stave na konečnú spotrebu,
- železa, ocele a kovových polotovarov, ktoré sú radené do kapitoly 72 Spoločného colného sadzobníka a to do položiek 7301, 7308 a 7314,
- mobilných telefónov, ktoré sú vyrobené alebo prispôbované na použitie v spojení s licencovanou sieťou a fungujú na stanovených frekvenciách bez ohľadu na to, či majú alebo nemajú iné využitie a
- integrovaných obvodov v stave pred zabudovaním do výrobkov konečného spotrebiteľa.

V dvoch posledných vyššie spomínaných bodoch dochádza k prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia len v prípade, ak je základ dane stanovený na faktúre za dodanie týchto tovarov rovný alebo vyšší ako 5 000 Eur.

Ďalšie novelizácie pribudli v roku 2016 a s **účinnosťou od 1.1.2016** bolo do mechanizmu samozdanenia zaradené dodanie

- stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou za splnenia podmienky, že stavebné práce alebo inštalácia patria do

sekcie F klasifikácie produktov v zmysle nariadenia Komisie (EÚ) č. 1209/2014 o klasifikácii produktov podľa činností.

K prenosu daňovej povinnosti na príjemcu plnenia môže dôjsť len po splnení nasledujúcich podmienok

- miesto dodania tovaru alebo služby je v tuzemsku,
- dodávateľ aj odberateľ je platiteľ dane z pridanej hodnoty registrovaný v tuzemsku,
- dodávaný tovar alebo služba je radená medzi vyššie klasifikované tovary a služby,
- u vybraných komodít, spomenutých vyššie je základ dane uvedený na faktúre minimálne 5 000 Eur.

Princíp spočíva v tom, že po splnení podmienok na prenos daňovej povinnosti, dodávateľ tovaru alebo služby nie je osobou povinnou platiť daň, práve z tohto dôvodu k cene dodaného tovaru alebo služby daň neuplatní, tzn. vyhotoví faktúru bez dane z pridanej hodnoty s informáciou „prenesenie daňovej povinnosti“. Odberateľ následne uplatní daň z pridanej hodnoty z prijatého tovaru alebo služby, je povinný odvieť daň do štátneho rozpočtu a taktiež má právo odpočtu dane na vstupe podľa § 49 až § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.

4.1.2 Registračné pokladnice

Prvým nástrojom vedúcim k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej republike patrí používanie registračných pokladníc.

Štrnásť rokov bolo používanie registračných pokladníc v Slovenskej republike upravené len vo vyhláske Ministerstva financií SR, konkrétne vo vyhláske č. 55/1994 Z. z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou. Obsah vyhlášky však bolo nutné zmeniť či novelizovať kvôli neustále rastúcemu technologickému pokroku. Zo spomínaného dôvodu preto došlo v roku 2008 k prijatiu zákona č. 289/2008 Z.z. o používaní elektronickej registračnej pokladnice. Obchodníci boli povinní používať takéto elektronické registračné pokladnice s fiškálnym modulom od 1.1.2012. Dôvodom pomerne neskorého zavedenia bolo, že vláda nechcela neúmerne zaťažovať podnikateľov len krátko po tom, ako museli investovať do zmien pri prechode z koruny na euro v roku 2009. Princíp **registračných pokladníc s fiškálnym modulom** spočíva v tom, že pokladnica je upravená spôsobom, aby údaje z hlavičky účtenky o tržbách boli zapísané do už vlozenej fiškálnej pamäte, pričom na účtenke musí byť zobrazený

daňový kód elektronickej registračnej pokladnice (DKP), dátum, čas, celkovú sumu platnej ceny a ochranný znak, pozri *príloha 2*. Ak teda existuje údaj o tržbe z predaja určitého tovaru či služby zapísaný vo fiškálnej pamäti pokladnice, potrebuje obchodník aj doklad od svojho dodávateľa, inak by si nemohol obchodník uplatniť odpočet dane. Obchodník je teda motivovaný, aby vykazoval svoje tržby a následne, aby z nich aj platil daň.²⁰

V ďalších rokoch dochádzalo k postupným zmenám a novelizáciám zákonov upravujúcich problematiku registračných pokladníc. Jednou z významných novelizácií bola novelizácia z roku 2014. S účinnosťou od 1.1.2015 musí byť u elektronických registračných pokladníc umožnené online **pripojenie s informačnými systémami finančnej správy**.

Ďalšou zmenou v oblasti elektronických pokladníc je vytvorenie **virtuálnej registračnej pokladnice**, ktorú je možné používať od 1.1.2016. Virtuálna registračná pokladnica predstavuje aplikáciu, ktorá je určená pre obchodníkov, ktorým vzniká povinnosť používať registračnú pokladnicu a zároveň nevydajú viac ako 1 000 účteniek za mesiac. Od 1.7.2016 potom došlo k zmene a virtuálnu pokladnicu mohli používať všetky podnikateľské subjekty, ktoré nevydali viac ako 3 000 účteniek za mesiac a následne k 1.9.2017 došlo k zrušeniu mesačného limitu a virtuálne registračné pokladnice môžu používať všetky podnikateľské subjekty. Vďaka aplikácii je obchodníkom umožnené vytvárať a následne tlačiť pokladničné doklady, spravovať tovary a služby a evidovať vytvorené pokladničné doklady. Podnikateľ pri virtuálnej registračnej pokladnici nie je povinný evidovať kópie účteniek, či uzávierok. Aplikáciu je možné používať na počítači, notebooku alebo prostredníctvom smartphonu a poskytuje automatické uchovávanie všetkých dát na serveroch finančnej správy.

Na podporu registračných pokladníc bola 16.9. 2013 zaradená aj lotéria pokladničných bločkov, ktorá predstavuje lotériovú hru upravenú podľa zákona č. 171/2005 Z. z. o hazardných hrách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Princíp bločkovej lotérie spočíva v tom, že každý plnoletý občan môže zaregistrovať platný doklad z elektronickej registračnej pokladnice v hodnote najmenej jedno euro buď na zbernom mieste spoločnosti TIPOS, prostredníctvom internetovej stránky, mobilnej aplikácie, zaslaním krátkej textovej správy alebo nákupom tovaru u vybraných predajcov. Po vyplnení DKP, dátumu a času vyhotovenia pokladničného dokladu, celkovej sumy platnej ceny na pokladničnom doklade, registračného

²⁰ PODNIKAM. Čo je to fiškalizácia elektronických registračných pokladníc a prečo sa fiškalizuje? [online]. [07.03.2018]. Dostupné z: <https://podnikam.webnoviny.sk/co-je-to-fiskalizacia-elektronickych-registracnych-pokladnic-a-preco-sa-fiskalizuje/>

a overovacieho kódu, a nakoniec dátumu žrebovania je občan zaradený do žrebovania o finančné alebo vecné ceny, prípadne od roku 2013 je možné vyhrať účasť v TV súťaži „Cena je správna“. Špecifickosť nástroja spočíva v tom, že na rozdiel od iných prostriedkov tu nie sú používané príkazy a zákazy pri platení daní. Naopak pri bločkovej lotérii je podstatou motivovať ľudí k tomu, aby si v obchodoch pýtali pokladničné doklady a teda aby každá transakcia bola zaznamenaná v elektronickej registračnej pokladnici pre daňové účely.

Podľa odhadov Ministerstva financií SR možno tvrdiť, že bločková lotéria je správnym krokom v rámci boja proti daňovým únikom, pretože v rámci prvých mesiacoch fungovania lotérie obdržali vo Finančnej správe SR vyše dvetisíc podnetov na falošné bločky, pretým dostávali len asi tristo podnetov za pol roka. Okrem toho bolo vďaka bločkovej lotérie odvedených do štátneho rozpočtu 7,1 mil. Eur, ktoré by bez zavedenia bločkovej lotérie boli predmetom daňových podvodov.²¹

4.1.3 Mesačné zdaňovacie obdobie

Novelizáciou zákona č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. bolo zdaňovacie obdobie platiteľov dane z pridanej hodnoty zmenené zo štvrt'ročného na mesačné. Táto zmena bola vložená do § 77 odstavca 1 zákona č. 222/2004 Z. z. s účinnosťou od 1.10.2012. Hlavnou myšlienkou je teda to, aby všetci noví platitelia dane z pridanej hodnoty mali najmenej po dobu 12 kalendárnych mesiacov od registrácie **mesačné zdaňovacie obdobie**, pričom sa netestuje výška dosahovaného obratu.

Avšak po **uplynutí viac ako 12 kalendárnych mesiacov** od registrácie sa platiteľ dane môže rozhodnúť pre **štvrt'ročné zdaňovacie obdobie**. Musí však splniť podmienku, že za 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov nedosiahol obrat 100 000 Eur.

Ak by sa platiteľ dane dobrovoľne rozhodol pre uplatňovanie štvrt'ročného zdaňovacieho obdobia, pričom by prekročil obrat 100 000 Eur v priebehu zdaňovacieho obdobia, musí ukončiť prebiehajúce štvrt'ročné zdaňovacie obdobie kalendárnym mesiacom, v ktorom prestal plniť

²¹ MF SR. *Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne (máj 2014)* [online]. [08.03.2018]. Dostupné z: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=9633>

podmienku obratu. Od nasledujúceho mesiaca bude mať takýto platiteľ dane mesačné zdaňovacie obdobie.

4.1.4 Spoločné a nerozdielne ručenie za daň

S účinnosťou od 1.10.2012 bolo do § 69 ods. 14 zákona č. 222/2004 Z.z. vložené ustanovenie, ktorým sú vymedzené osoby, ktoré ručia za daň z predchádzajúceho stupňa. Ďalej potom v § 69 ods. 15 a § 69b zákona č. 222/2004 Z.z. je upravený **postup pri ručení za daň**. Podľa zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ, ktorému je alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, ručí za daň predchádzajúceho stupňa, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre **nezaplatil** alebo sa **stal neschopným zaplatiť daň** a v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Pričom za dostatočný dôvod na to, že platiteľ mal alebo vedieť mohol, že celý daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je považovaná skutočnosť, že

- protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka,
- v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.

Daň, ktorá je uvedená na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti neuhradil alebo uhradil jej časť je potom povinný uhradiť platiteľ, ktorý ručí za daň. Pričom ručenie za daň sa týka len ručenia za daň z pridanej hodnoty, z čoho vyplýva, že platitelia, ktorý sú povinní ručiť za daň z pridanej hodnoty už neručia za nedoplatky na iných daniach.

4.1.5 Zábezpeka na daň

Zábezpeka na daň bola zavedená do zákona č. 222/2004 Z. z. s účinnosťou od 1.10.2012. Toto opatrenie je zálohou, ktorú spravidla platí daňový subjekt, ktorý žiada o registráciu na daň z pridanej hodnoty, a ktorý má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku. Avšak je dôležité podotknúť, že nie každý daňový subjekt, ktorý žiada o registráciu na daň z pridanej hodnoty je povinný platiť zábezpeku na daň. Týka sa to len **daňovo rizikových osôb**, u ktorých sa predpokladá, že môžu vstup do systému dane z pridanej hodnoty zneužívať na páchanie

podvodov. Konkrétne podľa § 4c odstavca 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty sa jedná o

- **fyzickú osobu**, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom **právnickej osoby**,
 1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku **nedoplatky na dani 1 000 Eur** a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené,
 2. ktorej bola **zrušená registrácia** pre daň a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie pre daň nastali v období, v ktorom táto fyzická osoba bola konateľom alebo spoločníkom tejto právnickej osoby,
- konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá, ktorá má **nedoplatky na dani 1 000 Eur a viac**, ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola **zrušená registrácia** pre daň,
- konateľ alebo spoločník tejto zdaniteľnej osoby je **fyzická alebo právnická osoba**, ktorá je alebo bola konateľom alebo spoločníkom **inej právnickej osoby**,
 1. ktorá má alebo mala ku dňu zániku **nedoplatky na dani 1 000 Eur** a viac, ktoré vznikli v období, v ktorom táto fyzická alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom, a ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené,
 2. ktorej **bola zrušená registrácia** pre daň a skutočnosti, ktoré sú dôvodom na zrušenie registrácie pre daň, nastali v období, v ktorom fyzická alebo právnická osoba bola jej konateľom alebo spoločníkom,
- je fyzickou alebo právnickou osobou, ktorá má **nedoplatky na dani 1 000 Eur** a viac, ktoré ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň neboli zaplatené, alebo ktorej bola zrušená registrácia pre daň.

Povinnosť zložiť zábezpeku sa vzťahuje aj na daňové subjekty, ktoré nadobudli postavenie platiteľa dane podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. a na zahraničné osoby, ktorým bola **zmenná registrácia na tuzemského platiteľa** dane podľa § 4 zákona č. 222/2004 Z. z. za predpokladu, že tieto osoby spĺňajú podmienky na uloženie zábezpeky.

Princíp zábezpeky spočíva v tom, že ak daňový subjekt splní podmienky pre povinnosť zložiť zálohu, tak v rámci daňového úradu je určená výška zábezpeky na daň v takej výške, ktorá zodpovedá potencionálnej miere zneužitia systému dane z pridanej hodnoty. Dolná hranica je pritom určená na **1 000 Eur** a horná hranica zábezpeky na **500 000 Eur**, pričom môže mať formu **peňažnej zálohy**, ktorú je daňový subjekt povinný zaplatiť na účet daňového úradu alebo formu **bankovej záruky** poskytnutej bankou bez výhrad na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu vo výške požadovanej zábezpeky. Ak vznikne daňovému subjektu nedoplatok na dani z pridanej hodnoty, bez výzvy platiteľa na úhradu nedoplatku je daňovým úradom vydané rozhodnutie o použití zábezpeky na daň, či už celej sumy alebo jej časti. Po tom, ako je celá alebo časť zálohy použitá na nedoplatok dane z pridanej hodnoty sa od platiteľa nepožaduje jej doplatenie na sumu určenú rozhodnutím daňového úradu o zložení zábezpeky na daň. **Po uplynutí 12 mesiacoch** od zloženia zábezpeky je finančná správa **povinná zálohu vrátiť** do 30 dní, pokiaľ platiteľ dane nemá žiadne nedoplatky na dani z pridanej hodnoty, pričom môže dôjsť k vráteniu celej časti alebo časti, ktorá nebola použitá na nedoplatky dane. V priebehu 30 dní je daňovým úradom preverovaná skutočnosť či daňový subjekt nemá nedoplatky na iných daniach. Prípadné preúčtovanie peňažnej zábezpeky na celkové nedoplatky platiteľa dane je uskutočnené k 1. dňu 30-dňovej zákonnej lehoty určenej na vrátenie zábezpeky na daň. Pri vrátení časti peňažnej zábezpeky nie je už daňovým úradom vydávané rozhodnutie, ale oznámenie o jej použití.

4.1.6 Daňová Kobra

S účinnosťou od 1.10.2013 bol schválený nástroj boja proti daňovým únikom na dani z pridanej hodnoty s pracovným názvom „Daňová Kobra“. Jedná sa o zriadenie špecializovaných tripartitných tímov (daňový špecialista, vyšetrovateľ, prokurátor). Tento nástroj predstavuje spoluprácu medzi Finančnou správou SR, Generálnou prokuratúrou SR, Národnou kriminálnou agentúrou a Prezidiu policajného zboru na riešenie závažnej daňovej trestnej činnosti. Spolupráca medzi prokurátormi a Finančnou správou SR spočíva hlavne vo vzájomnom urýchlení vybavovania dožiadaní na účely trestného konania, vytváraní spoločných vyšetrovacích tímov, ďalej v poskytovaní analýz a stanovísk v konkrétnych trestných veciach.

4.1.7 Kontrolný výkaz

Kontrolný výkaz bol, ako aj už dva predchádzajúce nástroje súčasťou Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016 a Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2017 až 2018. Nástroj bol Národnou radou SR schválený 17. októbra 2013, účinným sa stal k 1. januáru 2014 a legislatívne je upravený v § 78a zákona č. 222/2004 Z. z. **Kontrolný výkaz** predstavuje elektronický výkaz, vďaka ktorému je finančnej správe umožnená **křížová kontrola daňovej povinnosti a kontrola odpočtov** dane z pridanej hodnoty.

Dokument sú **povinní podávať platitelia DPH**, teda osoby registrované pre daň z pridanej hodnoty za každé zdaňovacie obdobie, za ktoré sú povinní podať daňové priznanie. Lehota na podanie výkazu je do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia. Pokiaľ však platitelia dane

- nie sú povinní podať daňové priznanie,
- podávajú nulové daňové priznanie, alebo
- uvádzajú v daňovom priznaní len údaje o dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 alebo § 47 zákona č. 222/2004 Z. z. alebo o dodaní tovaru podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z. z. a súčasne neuvádza údaje o odpočítaní dane, iné než odpočítanie dane pri dovoze tovaru do tuzemska, tak takýto výkaz **nemusia podávať**.

Platitelia dane uvádzajú v kontrolnom výkaze len tie údaje, ktoré nie sú už obsahom iných výkazov, ako colných vyhlásení pri vývoze tovaru do tretích štátov či súhrnných výkazov pri intrakomunitárnych dodaniach tovarov do iných členských štátov. Dôvodom zverejňovania len vybraných údajov je zabránenie duplicity údajov a taktiež skutočnosť, že kontrolný výkaz bol zavedený z príčiny potreby křížovej kontroly len tých údajov, ktoré sú predmetom dane z pridanej hodnoty v tuzemsku. Vďaka kontrolnému výkazu je možné efektívne plánovať daňové kontroly zo strany finančnej správy a tým odhaľovať tuzemské a cezhraničné karuselové podvody, machinácie s faktúrami, vystavovanie fiktívnych faktúr, nevystavenie faktúr či uplatnenie si odpočtu dvakrát z tej istej faktúry.

S účinnosťou od 1.1.2018 na základe údajov z kontrolného výkazu je možné platiteľovi dane vrátiť časť nadmerného odpočtu už pred samotným začatím daňovej kontroly a v rámci kontroly sú potom ďalej preverené len sporné faktúry. Naďalej je však zachovaná možnosť preveriť v rámci daňovej kontroly aj vrátenú časť nadmerného odpočtu. Takýto postup bol vložený do legislatívy z dôvodu zlepšenia podnikateľského prostredia prostredníctvom rýchleho vrátenia nadmerného odpočtu, o ktorom nie sú pochybnosti o jeho vrátení.

4.1.8 Superzaist'ovací príkaz

Od 1.1.2017 bol v § 50 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) zavedený tzv. **superzaist'ovací príkaz**. Cieľom zavedenia tohto nástroja je zabezpečiť efektívnejšie platenie daní rizikových subjektov a to rozšírením zákonných oprávnení Kriminálneho úradu finančnej správy o možnosť zaistiť majetok v prípade podozrenia zo spáchania trestného činu. Znamená to, že ak bude mať správca dane odôvodnenú obavu, že by mohlo dôjsť k nezaplateniu dane načas zo strany daňového subjektu, vydá predbežné opatrenie, teda superzaist'ovací príkaz. Rovnako bude správca dane postupovať, ak by hrozilo, že daň sa stane nevymožiteľnou. Vydaním predbežného opatrenia je daňovému subjektu povinný vyplatiť v stanovenej lehote určenú sumu peňazí na osobitný účet správcu dane. Ak by nedošlo k zaplateniu, môže dôjsť k prechodu rozhodnutia o predbežnom opatrení do exekúcie. Na základe daňovej exekúcie potom môže správca dane použiť na pokrytie pohľadávky prostriedky priamo z účtu daňového subjektu vedeného v banke.²²

4.1.9 Index daňovej spoľahlivosti

Index daňovej spoľahlivosti bol zavedený zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) s účinnosťou od 1.1.2018. Index predstavuje **hodnotenie subjektu** na základe **jeho povinností** voči finančnej správe podľa daňového poriadku alebo osobitných predpisov. Cieľom nástroja je posilniť dobrovoľné plnenie daňových povinností.

Jedná sa o objektívne nezávislé hodnotenie daňových subjektov, vďaka ktorému sú daňové subjekty rozdelené do troch skupín, konkrétne na subjekty spoľahlivé, menej spoľahlivé a nespoľahlivé. Pri hodnotení sa zohľadňuje niekoľko desiatok merateľných kritérií z analytických informačných systémov, ako napr. plnenie si daňových a colných povinností, platobná disciplína a pod. Konkrétny zoznam kritérií spolu s váhami, ktoré sú používané na výpočet indexu však nie sú verejne prístupné. Verejnými nie sú ani samotné indexy daňovej spoľahlivosti. Naopak však bude dostupný zoznam osobitných daňových režimov a kritéria, týkajúce sa určenia oprávnenosti daňového subjektu na osobitný daňový režim, pričom daňové režimy predstavujú určité výhody, ktoré budú poskytované finančnou správou spoľahlivým subjektom. Tým, ktorí budú plniť svoje daňové povinnosti bude napr. skrátená lehota výplaty nadmerných odpočtov dane

²² MF SR. Zavedenie superzaist'ovacieho príkazu [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=84&NewsID=1034>

z pridanej hodnoty, uprednostnenie miestneho zisťovania pred kontrolami a i. Pokiaľ daňový subjekt bude mať alebo nebude mať nárok na výhodu od finančnej správy, dostane oznámenie o osobitných daňových režimoch, na ktoré je daňový subjekt oprávnený, a to do 30 dní odo dňa zmeny rozsahu jeho oprávnenosti na osobitné daňové režimy.

Okrem indexu daňovej spoľahlivosti je na webových stránkach Finančnej správy SR uverejnený podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) aj zoznam daňových dlžníkov, t. j. zoznam platiteľov, či už fyzických alebo právnických osôb, ktorých úhrnná výška daňových nedoplatkov presiahla 170 Eur. Tento zoznam slúži na to, aby si odberatelia mohli preveriť svojich dodávateľov.

4.2 Nástroje vedúce k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Českej republike

V kapitole sú nástroje upravené v zákone č. 235/2004 Sb., zákone č. 280/2009 Sb., daňový rád a ďalšie nástroje, ktoré boli zavedené v nadväznosti na elimináciu či odstraňovanie únikov na dani z pridanej hodnoty. Pre potreby práce sú charakterizované nástroje, ktoré boli zavedené v rokoch 2009 až 2018 v Českej republike a sú radené v nadväznosti na kapitolu 4.1.

4.2.1 Režim prenesenej daňovej povinnosti

Režim prenesenej daňovej povinnosti v tuzemsku je zakotvený v zákone č. 235/2004 Sb. s účinnosťou od 1.4.2011. V bežnom režime má povinnosť priznať a zaplatiť daň na výstupe za uskutočnené zdaniteľné plnenie platiteľ, ktorý zdaniteľné plnenie uskutoční. Avšak v režime prenesenej daňovej povinnosti, tzv. reverse charge je **povinnosť priznať a zaplatiť daň** na výstupe prenesená na **príjemcu plnenia**. Platiteľ dane, ktorý zdaniteľné plnenie uskutočňuje v tomto prípade vystaví daňový doklad, kde však neuvedie výšku dane z pridanej hodnoty, ale namiesto toho musí v daňovom doklade pridať informáciu, že výšku dane je povinný doplniť a priznať platiteľ, pre ktorého bolo plnenie uskutočnené. Do zdaniteľných plnení, ktoré sú radené do režimu prenesenej daňovej povinnosti patrí

- podľa § 92b zákona č. 235/2004 Sb. dodanie zlata,
- podľa § 92c zákona č. 235/2004 Sb. dodanie tovaru uvedeného v prílohe č. 5 k tomuto zákonu,
- podľa § 92d zákona č. 235/2004 Sb. dodanie nehnuteľnej veci,

- podľa § 92e zákona č. 235/2004 Sb. poskytnutie stavebných alebo montážnych prác,
- podľa § 92ea zákona č. 235/2004 Sb. ostatné prípady.

4.2.2 Elektronická evidencia tržieb

Elektronická evidencia tržieb (ďalej taktiež EET) bola zavedená zákonom č. 112/2016 Sb., o evidenci tržieb. Evidované sú všetky **tržby**, ktoré **pochádzajú z podnikateľskej činnosti** a zároveň boli uhradené v hotovosti, šekom, zmenkou alebo inými obdobnými spôsobmi, ako napr. stravným lístkom.

Princíp EET spočíva v tom, že v prvom kroku podnikateľ zašle dátovú správu o transakcii vo formáte XML do systému finančnej správy. Ďalej je zo systému finančnej správy zaslané potvrdenie o prijatí s fiškálnym identifikačným kódom. Podnikateľ následne predá účtenku zákazníkovi, pričom na účtenke je zobrazený fiškálny identifikačný kód. V poslednom kroku si zákazník môže overiť účtenku, ktorú obdržal na Daňovom portáli, aby zistil či bola evidovaná u finančnej správy. Podnikateľ si môže rovnako overiť tržby evidované pod jeho menom vo webovej aplikácii Elektronická evidencia tržieb.

EET malo byť zavedené do systému postupne a to v nasledujúcich fázach

1. **fáza** s účinnosťou od 1.12.2016 týkajúca sa segmentu ubytovacích a stravovacích služieb,
2. **fáza** s účinnosťou od 1.3.2017 týkajúca sa segmentu maloobchodu a veľkoobchodu,
3. **fáza** s účinnosťou od 1.3.2018 týkajúca sa ostatných činností, napr. slobodných povolání, dopravy, poľnohospodárstva a pod.,
4. **fáza** s účinnosťou od 1.6.2018 týkajúca sa vybraných remesiel a výrobných činností.

K 28.2.2018 došlo rozhodnutím Ústavného súdu k zrušeniu povinnosti evidovať tržby zaradené pôvodne do 3. a 4. fázy evidencie tržieb. V pláne je však spustiť 3. a 4. vlnu súčasne, s najväčšou pravdepodobnosťou to bude 1.3.2019. Presný termín však bude závisieť na dĺžke legislatívneho procesu. K 28.2.2018 taktiež dochádza k zrušeniu povinnosti evidovať tržby hradené kartou, pri platbách online a takže sa ruší povinnosť uvádzať na účtenke daňové identifikačné číslo poplatníka.

Od 1.10.2017 bol Ministerstvom financií ČR spustený podporný nástroj EET, pod názvom Účtenkovka. Účtenkovka predstavuje lotériu pod záštitou firmy Diebold Nixdorf s.r.o., do ktorej sa môžu zapojiť všetky osoby staršie než 18 rokov.

Princíp lotérie spočíva v tom, že hráč musí zaregistrovať platnú účtenku vydanú obchodníkom, ktorý eviduje tržby z veľkoobchodov, maloobchodov, reštauračných alebo ubytovacích služieb. Registrácia pritom prebieha buď cez mobilnú aplikáciu alebo pomocou webového formulára. Zákazník musí vyplniť kód FIK a BKP, dátum a čas vystavenia účtenky, DIČ obchodníka, celkovú čiastku tržby a informácie o režime tržieb, pozri taktiež *prílohu 3*. Následne je osoba zapojená do súťaže, kde je každý mesiac možné vyhrať viac než 20 000 cien v hodnote od 100 do 1 000 000 Kč. Dôležitým pravidlom je to, že každý zákazník môže prihlásiť neobmedzený počet účteniek, avšak v jeden kalendárny deň môže od toho istého obchodníka zaregistrovať len jednu účtenku, aby nedošlo k umelému rozdeľovaniu nákupu na viac častí kvôli zvyšovaniu svojej šance na výhru.

V roku 2018 je chystané zavedenie pomôcok, vďaka ktorým bude registrovanie jednoduchšie. Jedná sa napríklad o registráciu účteniek pomocou QR kódu, ďalej bude lotéria prístupná aj nevidomým a i.

Cieľom lotérie je posilniť obecný názor, že vydávať a brať účtenky je samozrejmé a túto samozrejmosť podložiť motiváciou k výhre.

4.2.3 Mesačné zdaňovacie obdobie

Do konca roka 2012 platilo, že noví platitelia dane z pridanej hodnoty mali hneď po registrácii automatický štvrťročné zdaňovacie obdobie, prípadne dobrovoľne sa z nich mohli stať platitelia s mesačným zdaňovacím obdobím. Novelizáciou zákona č. 235/2004 Sb. s účinnosťou od 1.1.2013 sa všetci **noví platitelia** dane z pridanej hodnoty stávajú **mesačnými** platiteľmi dane. Mesačný platiteľ dane sa ďalej môže stať **štvrťročným**, ak

- jeho obrat za bezprostredne predchádzajúci kalendárny rok nepresiahol čiastku 10 000 000 Kč,
- nie je nespoľahlivým platiteľom,
- nie je skupinou a
- zmenu zdaňovacieho obdobia oznámi správcovi dane do konca mesiaca januára príslušného kalendárneho roku.

Je tu však potrebné dodať, že platiteľ dane nemôže zmeniť zdaňovacie obdobie z mesačného na štvrťročné, pre kalendárny rok, v ktorom sa registroval a ani v bezprostredne nasledujúcom roku.

4.2.4 Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia

Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia za nezaplatenú daň bolo zakotvené v zákone č. 235/2004 Sb. s účinnosťou od 1.4.2011, ako nástroj vedúci eliminácií daňovým únikom. Ručenie je realizované len v prípade, ak dlžník neuhradí časť alebo celý záväzok voči štátnemu rozpočtu.

Podľa § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. je platiteľ, ktorý prijme zdaniteľné plnenie s miestom plnenia v tuzemsku uskutočnené iným platiteľom alebo poskytne úplatu na takéto plnenie, ručí za nezaplatenú daň z tohto plnenia, pokiaľ v okamžiku uskutočnenia zdaniteľného plnenia alebo poskytnutí úplaty na takéto plnenie **vedel** alebo **vedieť mal a mohol**, že

- daň uvedená na daňovom doklade nebude úmyselne zaplatená,
- platiteľ, ktorý uskutočňuje toto zdaniteľné plnenie alebo prijme úplatu na takéto plnenie, sa úmyselne dostal alebo dostane do postavenia, kedy nemôže daň zaplatiť, alebo
- dôjde ku skráteniu dane alebo vylákaniu daňovej výhody.

Podľa § 109 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. platiteľ dane, ktorý prijme zdaniteľné plnenie s miestom plnenia v tuzemsku ručí taktiež za nezaplatenú daň z tohto plnenia, pokiaľ je úplata za toto plnenie

- bez ekonomického opodstatnenia celkom zjavne odchylná od obvyklej ceny,
- poskytnutá celá alebo z časti bezhotovostným prevodom na účet vedený poskytovateľom platobných služieb mimo tuzemsko,
- poskytnutá celá alebo z časti bezhotovostným prevodom na iný účet než na účet poskytovateľa zdaniteľného plnenia, ktorý je správcom dane zverejnený spôsobom umožňujúci diaľkový prístup, a pokiaľ úplata za toto plnenie prekračuje dvojnásobok čiastky podľa zákona upravujúceho obmedzenie platieb v hotovosti, pri ktorom prekročení je stanovená povinnosť previesť platbu bezhotovostne, alebo
- poskytnutá celá alebo z časti virtuálnou menou podľa právneho predpisu upravujúceho niektoré opatrenia proti legalizácii výnosov z trestnej činnosti a financovania terorizmu.

Ďalej, podľa § 109 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. príjemca zdaniteľného plnenia ručí za nezaplatenú daň, pokiaľ je v okamžiku uskutočnenia plnenia alebo poskytnutia úplaty o poskytovateľovi zdaniteľného plnenia zverejnená spôsobom umožňujúcim diaľkový prístup skutočnosť, že je nespoľahlivým platiteľom.

V poslednom rade, podľa § 109 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb. ručí za nezaplatenú daň príjemca zdaniteľného plnenia pri dodaní pohonných hmôt distribútorom pohonných hmôt, pokiaľ v okamžiku jeho uskutočnenia alebo poskytnutí úplaty, nie je o poskytovateľovi spôsobom umožňujúcim diaľkový prístup zverejnená skutočnosť, že je registrovaný ako distribútor pohonných hmôt.

4.2.5 Daňová Kobra

13.6.2014 bol podpísaný protokol ku koordinačnej spolupráci a výmene informácií medzi Ministerstvom financií a Ministerstvom vnútra pod názvom Kobra. Kobra nie je inštitúciou, preto nemá žiadne vlastné budovy, zamestnancov či korešpondenčnú adresu. Tento pojem predstavuje metódu práce uskutočňovanú v rámci stávajúcich právnych predpisov a organizačných štruktúr. Projekt daňovej Kobry je zložený z dvoch útvarov, a to z Centrálnej a Regionálnej Kobry. V 6. mesiaci 2014 bola zahájená činnosť **Centrálnej Kobry**, ktorá predstavuje útvar odhaľovania korupcie a finančnej kriminality v spolupráci s Generálnym finančným riaditeľstvom a Generálnym riaditeľstvom ciel. O pár mesiacov neskôr, konkrétne 1.1.2015 došlo k zahájeniu činnosti **Regionálnej Kobry**, ktorá predstavuje spoluprácu krajských policajných riaditeľstiev ČR, regionálnych orgánov Finančnej správy ČR a regionálnych orgánov Colnej správy ČR. Cieľom projektu je hlavne prijať koordinované opatrenia správcu dane a policajného orgánu v záujme ochrany štátneho rozpočtu, ďalej odhaliť protiprávne jednanie v zárodku, t. j. v čase keď je ešte možné zabrániť vzniku škody a je možné dokumentovať trestnú činnosť ešte v jej priebehu. V neposlednom rade účelom zavedenia daňovej Kobry taktiež stíhanie trestnej činnosti so zameraním na organizátorov spomínanej činnosti.

4.2.6 Kontrolné hlásenie

Kontrolné hlásenie bolo v Českej republike zavedené do zákona č. 235/2004 Sb. s účinnosťou od 1.1.2016. Tento nástroj predstavuje **špeciálne daňové tvrdenie**, ktoré je podávané v stanovenom formáte, len elektronicky a jeho zavedením došlo k nahradeniu pôvodného samostatného výpisu z evidencie pre účely dane z pridanej hodnoty. Jeho cieľom je umožniť správcovi dane získať potrebné informácie o transakciách realizovaných platiteľmi a v spojení s ďalšími údajmi identifikovať rizikové združenia osôb, u ktorých dochádza k neoprávnenému odčerpávaniu finančných prostriedkov z verejného rozpočtu.

Povinnosť podať kontrolné hlásenie má platiteľ, pokiaľ

- uskutočnil zdaniteľné plnenie s miestom plnenia v tuzemsku alebo prijal úplatu pred dňom uskutočnenia tohto plnenia,
- prijal zdaniteľné plnenie s miestom plnenia v tuzemsku, alebo poskytol úplatu pred dňom uskutočnenia tohto plnenia,
- v zvláštnom režime pre investičné zlato
 1. prijal sprostredkovateľnú službu, u ktorej bola uplatnená daň,
 2. uskutočnil dodanie investičného zlata oslobodené od dane, u ktorého má nárok na odpočet dane,
 3. investičné zlato vyrobil alebo zlato premenil na investičné zlato.

Platiteľ, ktorý je **právnickou osobou**, je povinný podať kontrolné hlásenie za kalendárny mesiac, a to **do 25 dní po skončení kalendárneho mesiaca**. Ďalej platiteľ, ktorý je **fyzickou osobou** podáva kontrolné hlásenie v **lehote pre podávanie daňového priznania**.

S účinnosťou od 1.1.2018 boli v § 101d zákona č. 235/2004 Sb. zakotvené náležitosti a spôsob podávania kontrolného hlásenia, ktoré boli predtým upravené len formulárom pripraveným finančnou správou.

4.2.7 Zaist'ovací príkaz

Zaist'ovací príkaz je súčasťou českého právneho poriadku už od roku 1993 a nadväzuje na predvojnovú právnu úpravu obsiahnutú v zákone č. 76/1927 Sb., o prímých daních. V súčasnosti je upravený v § 167 až § 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád a predstavuje špecifický nástroj, ktorým môže byť zaistená úhrada dane z pridanej hodnoty. Podľa § 169 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ak existuje odôvodnená obava, že daň, u ktorej doposiaľ neuplynul deň splatnosti, alebo daň, ktorá nebola doposiaľ stanovená, bude v **dobe jej vymáhateľnosti nedobytná**, alebo že v tejto dobe bude vybranie dane spojené so **značnými obťažnosťami**, môže správca dane vydať zaist'ovací príkaz. Podľa predchádzajúcej vety teda možno povedať, že správca dane má určitú voľnosť v tom, či zaist'ovací príkaz využije alebo nevyžije.

Situácie, prípadne ich kombinácie, podľa ktorých by správa dane mohol vydať zaist'ovací príkaz môžu zahrňovať nasledujúce prípady

- neobvyklé obchodné transakcie za nápadne nevýhodných podmienok pre daňový subjekt; obchodné transakcie bez náležitého protiplnenia (nákup poradenských služieb, zmluvy o sprostredkovaní, nájomné zmluvy, predaj majetku s dlhodobým odkladom splatenia kúpnej ceny apod.),
- platby vysokých záloh za tovar či služby bez ich vyúčtovania,
- negatívna história osôb spojených s daňovým subjektom, ktorý je obchodnou spoločnosťou (členovia orgánov, spoločníci), svedčiaci o rizikovosti daňového subjektu: konateľ alebo spoločník bol účastný v obchodných spoločnostiach, na ktorých majetok bol vyhlásený konkurz, alebo u nich bolo zahájené insolventné riadenie; negatívna zmena osôb vo funkcii štatutárneho orgánu (štatutárnym orgánom je osoby s bydliskom či sídlom v cudzine, bez väzieb na územie Českej republiky, alebo osoba nekontaktná či neznámeho pobytu); z obchodného registra bola vymazaná osoba vo funkcii štatutárneho orgánu a nie je známe, kto túto funkciu vykonáva,
- vstup právnickej osoby do likvidácie,
- právnická osoba v evidovanom sídle nevyvíja činnosť a nie je známe jej skutočné sídlo, prípadne častá zmena sídla,
- obecné zlé platobná morálka daňového subjektu (existencia neuhradených, súdom či iným orgánom exekuvovaných splatných záväzkov),
- odpočty dane z pridanej hodnoty za niekoľko zdaňovacích období prevyšujú daňovú povinnosť (v tomto prípade musí byť podložené šetrením prečo správca dane považuje spomínaný prípad za problematický, pretože v určitých prípadoch môžu byť nadmerné odpočty dočasne alebo trvalo oprávnené),
- prijaté zdaniteľné plnenia sú uhradené vkladmi podnikateľa, spoločníkov alebo pôžičkami spriaznených či neznámych osôb,
- nepravdivé podávanie daňového priznania, respektíve daňových tvrdení, zlá komunikácia a súčinnosť so správcou dane,
- vyššie záväzky než pohľadávky (hodnota záväzkov sa vždy nemusí rovnať hodnote pohľadávok, ale v určitých prípadoch ak nie sú tieto dve položky zrovnateľné, môže správca dane taktiež vydať zaistovací príkaz),
- náhly pokles obratu dane či príjmu dlžníka oproti predchádzajúcim zdaňovacím obdobiam,

- obchodná marža je menšia než nula,
- prevod nehnuteľností či prevod hodnotných hnutel'ných vecí (úplatný či neúplatný) za neobvyklých podmienok nevýhodných pre daňový subjekt,
- účelové odčerpávanie finančných prostriedkov, napr. časté pôžičky spriazneným osobám,
- odpredaj podstatnej časti majetku a predaj podniku alebo jeho časti, pokiaľ sú podmienky týchto transakcií neobvyklé,
- neobvykle vysoký nárast obratu vo vzťahu k daňovej histórii firmy (tzv. „ready-made“ spoločnosti),
- využívanie bankových účtov tretích osôb pri podnikateľskej činnosti,
- obchodovanie s rizikovými komoditami,
- a ďalšie prípady podľa odborného zváženia a na základe informácií z vyhľadávacej činnosti.²³

Zaist'ovacím príkazom správca dane uloží daňovému subjektu úhradu v príkaze uvedenej čiastky. Pokiaľ neohrozí omeškanie zo strany daňového subjektu, tak správca dane stanoví, aby daňový subjekt do 3 pracovných dní uvedenú čiastku zaistil v prospech správcu dane zložením istoty na jeho depozitný účet. Zaist'ovací príkaz je vykonateľný okamžikom oznámenia daňovému subjektu v prípade, ak hrozí omeškanie.

Zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád nemožno považovať za jediný zákon v ktorom je upravená problematika zaist'ovacieho príkazu. S účinnosťou od 1.1.2012 bol tento nástroj upravený aj v § 103 zákona č. 235/2004 Sb. pre lepšie zaistenie úhrady na nesplatenú alebo doposiaľ nestanovenú daň. Ak hrozí nebezpečenstvo z oneskorenia, je zaist'ovací príkaz **účinný a vykonateľný okamžikom jeho vydania**. Okrem toho správca dane súčasne s vydaním zaist'ovacieho príkazu učiní pokus vyrozumieť vhodným spôsobom daňový subjekt o vydaní zaist'ovacieho príkazu a spíše o tom úradný záznam. Pokiaľ zaist'ovací príkaz nie je uhradený platiteľom v stanovenej lehote, môže správca dane rozhodnúť, že spomínaný platiteľ bude tzv. nespoľahlivým platiteľom, pozri kapitola 4.2.9.

²³ FINANČNÍ SPRÁVA. Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový rád, ve znění pozdějších předpisů [online]. [03.04.2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Zajistovaci_prikaz_metodicka_pomucka.pdf

4.2.8 Inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby

Inštitút nespoľahlivého platiteľa predstavuje nový nástroj v boji proti únikom v oblasti dani z pridanej hodnoty, ktorý bol zakotvený v § 106a zákona č. 235/2004 Sb. s účinnosťou od 1.1.2013. Podľa § 106a odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ak **poruší platiteľ závažným spôsobom svoje povinnosti** vzťahujúce sa k správe daní, správca dane rozhodne, že tento platiteľ dane je nespoľahlivým platiteľom. Pričom závažným spôsobom sa rozumejú situácie kde

- dochádza k ohrozeniu verejného záujmu na riadnom výbere dane z pridanej hodnoty, pretože platiteľ porušil svoje zákonom stanovené povinnosti, čo viedlo k vymeraniu dane podľa pomôcok alebo domeraniu dane podľa pomôcok oproti poslednej známej dani a to v minimálnej výške 500 tisíc Kč,
- dochádza k ohrozeniu verejného záujmu na riadnom výbere dane z pridanej hodnoty, pretože sa platiteľ dane zapojil do obchodov, u ktorých existuje odôvodnená obava, že u nich nebude uhradená daň z pridanej hodnoty a preto u tohto platiteľa správca dane vydal zaistovací príkaz, ktorý nebol v lehote uhradený,
- dochádza k ohrozeniu verejného záujmu na riadnom výbere dane z pridanej hodnoty, pretože u platiteľa je po dobu najmenej 3 kalendárnych mesiacov po sebe idúcich evidovaný nedoplatok na dani z pridanej hodnoty vo výške minimálne 10 mil. Kč a to z daňových povinností vymeraných, prípadne domeraných a tento stav v dobe vydania rozhodnutia o nespoľahlivom platiteľovi trvá.²⁴

Po doručení rozhodnutia má platiteľ dane 15 dní na to, aby sa proti nemu odvolal. Nespoľahlivým platiteľom sa preto platiteľ stáva až dňom nabitia moci tohto rozhodnutia. Vo výnimočných prípadoch, kedy sa platiteľ významne podieľa na ohrození verejného záujmu riadneho výberu dane, môže správca dane podľa § 106a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. odložiť účinok odvolania a v tomto prípade sa platiteľ stáva nespoľahlivým už doručením rozhodnutia.

S účinnosťou od 1.7.2017 bol zavedený do § 106aa zákona č. 235/2004 Sb. aj inštitút nespoľahlivej osoby a to s cieľom pokračujúcej väzby na inštitút nespoľahlivého platiteľa. Podľa § 106aa odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ak **poruší osoba, ktorá nie je platiteľom, závažným**

²⁴ FINANČNÍ SPRÁVA. Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení [online]. [02.04.2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf

spôsobom svoje **povinnosti** vzťahujúce sa k správe daní, správca dane rozhodne, že táto osoba je nespoľahlivou osobou.

Nespoľahlivou osobou je možné sa stať, buď **zo zákona**, kedy je tento status automaticky pridelený pri zrušení registrácie platiteľovi, ktorý bol označený ako nespoľahlivý platiteľ, alebo **rozhodnutím správcu dane**.

Pri rozhodnutí správcu dane sa osoba stáva nespoľahlivou, ak napr. vystaví fiktívny doklad, bola právomocne odsúdená za spáchanie trestného činu krátenia dane, poplatku a podobnej povinnej platby, má po dobu najmenej 3 kalendárnych mesiacov po sebe idúcich evidovaný kumulatívny nedoplatok na dani z pridanej hodnoty vo výške minimálne 50 tis. Kč a i. Pri rozhodnutí správcu dane je taktiež nutné rozlišovať či sa jedná o osobu povinnú alebo nepovinnú k dani, ktorá sa stáva nespoľahlivou.²⁵

Po doručení rozhodnutia má osoba dane 15 dní na to, aby sa proti nemu odvolala, rovnako, ako tomu bolo pri nespoľahlivom platiteľovi. Nespoľahlivou osobou sa preto stáva až dňom nabitia moci tohto rozhodnutia. Vo výnimočných prípadoch, kedy sa osoba významne podieľa na ohrození verejného záujmu riadneho výberu dane, môže správca dane podľa § 106aa odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. odložiť účinok odvolania a v tomto prípade sa platiteľ stáva nespoľahlivým už doručením rozhodnutia

4.2.9 Centrálna evidencia účtov

Centrálna evidencia účtov je upravená v zákone č. 300/2016 Sb., o centrálnej evidencii účtů s účinnosťou od 6.10.2016. Centrálna evidencia účtov predstavuje **centrálnu databázu základných informácií o účtoch**, vedených úverovými inštitúciami pre ich klientov, t. j. pre fyzické alebo právnické osoby alebo iné subjekty. Táto databáza funguje v Českej republike od 1.1.2018 a je prevádzkovaná Českou národnou bankou. Cieľom zavedenia databázy je podporiť zákonom určené orgány pri odhaľovaní trestnej činnosti, najmä v oblasti hospodárskej a finančnej kriminality, a stíhaní páchatel'ov trestných činov. Vďaka centrálnej evidencii je odstránené plošné dokazovanie desiatok inštitúcií, súčasne je minimalizované riziko úniku citlivých informácií a taktiež je výrazne zvýšený prístup k informáciám pre oprávnených žiadateľoch. Pričom oprávneným žiadateľom sa rozumie

²⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. Informace GFR k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů [online]. [02.04.2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_GFR_NESPO.pdf

- orgán činný v trestnom riadení,
- orgán príslušný prijímať oznámenie o podozrivom obchode podľa zákona upravujúceho opatrenie proti legalizácii výnosov z trestnej činnosti,
- orgán Finančnej správy Českej republiky,
- orgán Colnej správy Českej republiky, alebo
- spravodajská služba Českej republiky.

Vyššie vymedzení žiadatelia sú oprávnení na základe jedného dotazu, ktorý prebieha výhradne prostredníctvom dátových schránok, najneskôr do 24 hodín zistiť údaje týkajúce prípadov súvisiacich s trestnou činnosťou.

4.3 Komparácia zavedených nástrojov vedúcich k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej a Českej republike

V nasledujúcich kapitolách je prevedená komparácia nástrojov vedúcich k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Českej a Slovenskej republike, popísaných v *kapitole 4.1* a *4.2*.

Na začiatku je nutné zopakovať, kedy vzniká únik na dani z pridanej hodnoty. Ten vzniká v situácií, keď

- platiteľ dane **podá** daňové priznanie a **zároveň** neodvedie daň vôbec,
- platiteľ dane **podá** daňové priznanie a **zároveň** odvedie daň len v čiastočnej výške,
- platiteľ dane **podá** daňové priznanie a **zároveň** si nárokuje na vyšší odpočet, než na ktorý mal nárok,
- platiteľ dane mal podať daňové priznanie, ale ho **nepodá** a **zároveň** neodvedie daň.

Primárnym cieľom zavádzania nástrojov k eliminácii únikov na dani je to, aby bol daňový subjekt celkovo odradený od realizácie úniku na dani. Aby so znalosťou toho, že existujú nástroje, ktorým môže byť jeho únik po čase odhalený a on môže byť potrestaný v trestne - právnej či daňovej rovine, sa ani nepokúšal niečo urobiť. Z vyššie uvedeného je možné tvrdiť, že každý nástroj popísaný v *kapitole 4.1* a *4.2* má teda preventívny charakter.

Daňový únik je však postavený na predpoklade, že subjekt chce nelegálne znižovať svoju daňovú povinnosť alebo chce neoprávnene získať odpočet dane. Pokiaľ je teda splnená podmienka, že subjekt chce realizovať daňový únik, musia byť aplikované nástroje proti daňovým únikom a to buď správcom dane alebo zavedením opatrenia v legislatíve, ktoré funguje automaticky. Zvoleným

kritériom pre komparáciu nástrojov je teda **časový okamžik**, v ktorom daný nástroj pôsobí. Podľa časového okamžiku, v ktorom daný nástroj pôsobí sú rozlišované

1. **preventívne nástroje zamedzujúce (PNZ)**, ktoré pôsobia ešte pred tým, než daňový subjekt podá daňové priznanie a teda dochádza k zamedzeniu vôbec realizovať daňový únik,
2. **preventívne nástroje následné (PNN)**, ktoré pôsobia po tom, ako daňový subjekt podá daňové priznanie (prípadne nepodá v prípade, keď mal povinnosť podať), kde vykazuje nižšiu daňovú povinnosť, ako by mal alebo neoprávnený nadmerný odpočet. V tomto prípade nástroj pôsobí z dôvodu zabránenia toho, aby daňový subjekt odviezol daň v neoprávnenej výške, prípade, aby mu bol vyplatený neoprávnene nadmerný odpočet,
3. **represívne nástroje (ZN)**, ktoré pôsobia po tom, ako daňový subjekt podá daňové priznanie a ďalej si zníži svoju daňovú povinnosť (bez ohľadu na to či ju aj uhradí alebo neuhradí), alebo mu je vyplatený nadmerný odpočet. V tomto prípade je cieľom pôsobenia nástroja buď získať späť neoprávnene vyplatené peniaze zo štátneho rozpočtu alebo uhradenie neodvedenej časti dane.

4.3.1 Mechanizmus samozdanenia a režim prenesenej daňovej povinnosti

Mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) možno považovať za jeden z najúčinnějších nástrojov v eliminácii únikov na dani z pridanej hodnoty a to z dôvodu, že vďaka tomuto nástroju je **povinnosť priznať a zaplatiť daň** na výstupe **prenesená na príjemcu plnenia**. V *tabuľke 4.1* sú uvedené úniky na dani z pridanej hodnoty, ktoré boli eliminované vďaka použitiu mechanizmu samozdanenia (režimu daňovej povinnosti).

Tabuľka 4.1 Úniky eliminované použitím mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti)

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
<p>Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nárokuje na odpočet dane je nástrojom odstránená. Príklad, ktorým je podložená spomínaná skutočnosť je napr. situácia, kedy platiteľ dane A dodal platiteľovi B murárske práce pri stavbe budovy na území Slovenskej republiky v cene 10 000 Eur bez dane. Platiteľ dane B na prijaté stavebné práce uplatnil daň vo výške 2 000 Eur (sadzba DPH = 20 %), základ dane a daň následne uviedol do daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie, v ktorom si zároveň uplatnil odpočítanie dane vo výške 2 000 Eur. V tomto prípade je zamedzené vôbec tomu, aby došlo k daňovému úniku, jedná sa teda o PNZ nástroj.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓		
<p>Vďaka nástroju bol eliminovaný únik na DPH, kedy dochádzalo machináciám v účtovníctve. V tomto prípade dodávateľ faktúry nezachytil v účtovníctve a teda ani neodviedol daň, avšak na druhej strane si dodávateľ z tejto transakcie uplatnil odpočet. K tomuto úniku taktiež nemožno dochádzať, pretože dodávateľ neodvádza daň, preto si ani nemôže upravovať transakcie, ktoré podliehajú mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti). Na druhej strane ani odberateľ nemôže upravovať účtovníctvo, pretože on nie len, že je povinný odviesť daň, ale zároveň si aj nárokuje na odpočet. Nemôže teda dôjsť k situácií, že daň nebude odvedená, z toho dôvodu sa jedná o PNZ nástroj.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓		
<p>Vymieňanie faktúr v účtovníctve, kde si si dodávateľ vystaví faktúru na vyššiu sumu a následne do účtovníctva zachytí nižšiu, prípadne je vystavená faktúra na nižšiu sumu, než tá ktorú si zachytí v účtovníctve odberateľ. Tento únik je taktiež za pomoci mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti) eliminovaný. Dodávateľ opäť, ako tomu bolo v predchádzajúcom prípade nemá dôvod vystavovať inú faktúru a inú zachycovať v účtovníctve, keďže on nie je povinný odvádzať daň. Odberateľ si zase nárokuje aj na odpočet dane, keby faktúru pozmenil, nesedelo by mu, koľko má odviesť a koľko si nárokuje na odpočítanie dane, únik by bol hneď odhalený. Keďže nástroj úplne zabráňuje realizovať únik je radený medzi PNZ.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓		

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
<p>Nie je možné ani uplatniť si odpočet z tej istej faktúry dvakrát. Odberateľ si nie len, že uplatňuje odpočet, ale zároveň aj odvádza daň. Keby si chcel uplatniť odpočet dvakrát z tej istej faktúry, musel by pri najmenšom aj dvakrát odvieť daň, čo však nie je zmyslom úniku. Nástroj teda patrí medzi PNZ, pretože zabráňuje úplne realizovať únik.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓		
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty		
<p>U umelo nadhodnotených cenách nástroj zabráni úniku, pretože povinnosť odvieť daň, prípadne si uplatniť odpočet bude prenesená na odberateľa. Nemôžu vznikať teda dohody medzi odberateľmi a dodávateľmi, ktorí by napr. z dôvodu platobnej neschopnosti daň neodviedli a odberatelia by si potom nárokovali na vyšší odpočet. Nástroj zabráňuje vôbec vzniku daňového úniku, je teda radený medzi PNZ.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓		
<p>Mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) vedie k eliminácii únikom realizovaným tzv. „bielymi koňmi“ v prípadoch napr. tuzemských karuselových podvodov, ktoré sa týkajú tovarov alebo služieb, ktoré spadajú do mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti). Dôvodom je fakt, že u prijatých plnení, kde dochádza u týchto plnení k preneseniu povinnosti daň odvieť a zároveň si nárokovať na odpočet dane na „biele kone“, si tieto subjekty svoje povinnosti plnia. Nástroj je radený medzi PNZ.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓		
Karuselové podvody		
<p>V neposlednom rade dochádza k eliminovaniu tuzemských karuselových podvodov, ale len v prípade, ak v jednotlivých článkoch dochádza k obchodovaniu s položkami, ktoré podliehajú mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti), pretože u týchto položiek je prenesená povinnosť odvieť daň a zároveň možnosť uplatniť si odpočet prenesená na príjemcu plnenia, preto nie je možné, aby daň nebola zaplatená. V prípadoch intrakomunitárneho karuselového podvodu je z časti únik odstránený a to z dôvodu, že pri intrakomunitárnom dodaní má povinnosť vždy odvieť daň a zároveň si uplatniť odpočet odberateľ.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓		

Zdroj: Vlastné spracovanie

Čo je však potrebné dodať, je skutočnosť, že mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) je u vyššie popísaných daňových únikov účinný len v prípade, že sa jedná o vybrané zdaniteľné plnenia, pri ktorých je možné tento režim použiť, pre konkrétne príklady pozri *kapitolu 4.1.5 a 4.2.4*. Mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) je podľa skutočností uvedených v *tabuľke 4.1* radený medzi PNZ.

V *tabuľke 4.2* sú ďalej uvedené úniky, ktoré neboli odstránené zavedením mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti).

Tabuľka 4.2 Úniky neeliminované zavedením mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti)

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nároku na odpočet dane nie je nástrojom odstránená v prípade, pokiaľ sa jedná o zdaniteľné plnenia, ktoré nepodliehajú mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti).
Úniky s použitým tovarom z iného členského štátu, nie sú nástrojom odstránené, pretože pri týchto plneniach nemôže byť použitý mechanizmus samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti).
Únik, kde osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň neprizná a neodvedie daň z prijatia služby od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu, nie je nástrojom odstránený opäť z dôvodu, že tieto plnenia nespádajú do mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti).
Odhalený nie je ani únik, kedy neplatiť vystavuje faktúru s DPH , z dôvodu, že mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) sa týka len platiteľov dane a vôbec nerieši plnenia, do ktorých sú zahrnutí neplatitelia dane.
Nie sú eliminované ani úniky so zálohovými platbami . Dôvodom je fakt, že mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) je možné použiť len pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služby.
Nástrojom nie sú odstránené ani úniky, kedy platiteľ dane poskytuje bezodplatné plnenia voči zamestnancom alebo na vlastnú spotrebu. Tieto plnenia nespádajú do mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti) a keby sa aj jednalo o tovary alebo služby, ktoré spadajú, tak únik spočíva v tom, že sa deje bez faktúry či iného dokladu, aby bolo zatajené, že vôbec k nejakému plneniu.

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Mechanizmom samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti) nie sú odstránené ani úniky, kedy dochádza k nelegálnej výrobe a distribúcií produktov, z dôvodu, že v tomto prípade sa jedná zväčša o lieh, alkohol a pod. a opäť u týchto produktov nie je možné použiť mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti).
Úniky pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji nie sú odstránené z dôvodu, že produkty sú predávané neplatiteľom, takže povinnosť odvieť daň a prípadne uplatniť si nárok na odpočet dane nemôže byť prenesená na neplatiteľa dane.
U platiteľov, ktorí si uplatňujú výdavky a odpočet DPH z „ kúpených blokov “ z ERP a celkovo daňových dokladov je únik zamedzený, pretože mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) sa dá použiť len u vymedzených transakcií, kde je vystavovaný bežný doklad a nie bloček z pokladnice.
Mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) môže byť použitý len u plnení, ktoré prebiehajú medzi dvoma platiteľmi dane. Pokiaľ je teda jeden subjekt neplatiteľ, nemožno na neho preniesť povinnosť odvieť daň a celkovo sa týmto nástrojom nedá zistiť, akého skutočného obratu dosahuje neplatiteľ, celkovo daňový subjekt, a či náhodou nedochádza k umelému znižovaniu obratu . Možno teda tvrdiť, že sa nástrojom nedajú eliminovať všetky úniky, kedy daňové subjekty nerešpektujú svoje povinnosti a neregistrujú sa za platiteľa .
Z predchádzajúceho bodu je možné odvodiť, že nedochádza ani k odstráneniu úniku, kedy daňový subjekt nepožiadá o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru po prekročení stanoveného obratu. A taktiež únikov, kedy sa zahraničné subjekty neregistrujú za platiteľa dane v tuzemsku.
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Fingované intrakomunitárne dodávky tovaru nie sú odstránené, pretože daňové subjekty spolu spolupracujú. To, že je daňová povinnosť prenesená na odberateľa v inom členskom štáte je v poriadku, pretože odberateľ môže toto plnenie zdať a aj si z neho uplatniť odpočet, tým pádom všetko sedí na faktúrach, prípadne v daňovom priznaní, ako u tuzemského dodávateľa, tak aj u odberateľa z iného členského štátu. Ale skutočnosť, že tovar vôbec nebol fyzicky dodaný odberateľovi a že je predaný nelegálne, bez dokladu v tuzemsku tento nástroj nevyrieši.

Neeliminované úniky na DPH
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Z rovnakého dôvodu, ako tomu bolo aj v predchádzajúcom bode nedochádza ani k odstráneniu únikov pri dovoze tovaru z tretích štátov , pri ktorých má následne dôjsť k dodaniu tovaru do iného členského štátu.
Mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) nevedie k eliminácii únikom realizovaným tzv. „bielymi koňmi“ v prípadoch napr. intrakomunitárnych karuselových podvodov a to z dôvodu, že u prijatých plnení, kde na nich môže dôjsť k preneseniu povinnosti daň odvieť a zároveň si nárokovať na odpočet dane si zväčša svoje povinnosti plnia. Problém nastáva, ak tovar predávajú ďalej a z týchto transakcií majú odvieť daň. Vtedy sa stávajú nekontaktnými a svoju daňovú povinnosť voči štátu nesplnia.
Pokiaľ bol deklarovaný predaj iného tovaru , než v skutočnosti prebehol, nemožno tento únik odhaliť použitím mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti), pretože povinnosť odvieť daň môže byť prenesená na odberateľa a zároveň tento odberateľ aj odvedie daň a taktiež si aj podľa práva môže nárokovať na odpočítanie dane. Na druhej strane však problém, že daň bola odvedená (prípadne bol vyplatený odpočet) z úplne iného tovaru, než bol deklarovaný v daňovom priznaní nástrojom nie je vyriešený.
U umelo podhodnotených cenách nie je možno úniku zabrániť, pretože tieto úniky sú uskutočňované u neplatieľov a tých sa, ako už bolo spomínané mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti) netýka.
Karuselové podvody
Karuselové podvody nie sú celkovo nástrojom odstránené. Dôvodom sú už vyššie spomínané skutočnosti, že u tuzemských karuselových podvodov nie každé plnenie spadá do mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti). Ďalej potom pri intrakomunitárnych karuselových podvodov môže byť na začiatku reťazca eliminovaný únik, avšak v ďalších článkoch už úniku nemožno použitým nástrojom zabrániť.

Zdroj: Vlastné spracovanie

Je možné taktiež tvrdiť, že nástroj v Slovenskej republike je založený na rovnakom princípe, ako v Českej republike a tento fakt je možné podložiť aj zoznamom konkrétnych zdanieľných plnení, ktoré podliehajú mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej povinnosti), ktoré je možno pokladať za totožné v Slovenskej aj v Českej republike. Ďalším

dôvodom je taktiež transpozícia v rámci EÚ, kde oba štáty využívajú možnosti smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení.

4.3.2 Registračné pokladne a elektronická evidencia tržieb

Hlavným dôvodom zavedenia elektronických registračných pokladníc (elektronickej evidencie tržieb) bolo **zabrániť kráteniu tržieb pri predaji tovaru či poskytovaní služieb**. Ďalej sa od elektronických registračných pokladníc (elektronickej evidencie tržieb) očakávalo získanie účinnej formy informácií potrebných pre uskutočňovanie efektívnej a **cielenej daňovej kontroly**.

V *tabuľke 4.3* sú uvedené úniky na dani z pridanej hodnoty, ktoré boli eliminované vďaka použitiu registračnej pokladne (elektronickej evidencie tržieb). Keďže dochádza aj k machináciám aj s fiškálnou pamäťou u ERP,²⁶ prípadne k situáciám, kedy ERP (EET)²⁷ nie je využívané vôbec, bude eliminovanie únikov s použitím ERP (EET) hodnotené za predpokladu, že daňový subjekt, ktorý je tento nástroj povinný využívať, ho aj využíva. V inom prípade, keby sa vychádzalo z predpokladu, že nástroj nemusí byť využívaný, tak by tu nemuselo dochádzať k žiadnemu odstráneniu daňového úniku.

Tabuľka 4.3 Úniky eliminované zavedením registračnej pokladne (elektronickej evidencie tržieb)

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nárokuje na odpočet dane je nástrojom odstránená. Ak by totiž dodávateľ daň mal odvieť a neodviedol, dalo by sa to zistiť pomocou informácií uchovaných vo fiškálnej pamäti, prípadne informačnom systéme finančnej správy. Tu však môže dôjsť k dvom situáciám. Únik môže byť odhalený za pomoci nástroja v rámci vyrubovacieho konania, teda nástroj je radený medzi PNN. Môže však nastať situácia, že je únik odhalený až v rámci daňovej kontroly, teda v dorubovacom konaní. Vtedy bude nástroj radený medzi RN.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

²⁶ Elektronická registračná pokladnica

²⁷ Elektronická evidencia služieb

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
Vďaka nástroju bol eliminovaný únik na DPH, kedy dochádzalo machináciám v účtovníctve . Pretože pokiaľ dodávateľ zachytí transakciu vo fiškálnej pamäti, prípadne v informačnom systéme finančnej správy, nemôže už túto informáciu pozmeniť a teda musí odvieť daň zo správneho základu dane. Opäť môže byť nástroj použitý buď vo vyrubovacom alebo dorubovacom konaní, podľa toho kedy je teda použitý je radený medzi PNN alebo RN.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Vymieňanie faktúr v účtovníctve , kde si dodávateľ vystaví faktúru na vyššiu sumu a následne do účtovníctva zachytí nižšiu, prípadne je vystavená faktúra na nižšiu sumu, než tá ktorú si zachytí v účtovníctve odberateľ je zavedením nástroja odstránený a to z dôvodu, že ak sú všetky transakcie zachytené cez ERP (EET), dôjde k uloženiu informácií do fiškálnej pamäte, prípadne do informačného systému finančnej správy, preto, ak by došlo k pozmeneniu informácií, finančná správa by takéto machinácie odhalila. Opäť môže byť nástroj radený medzi PNN alebo RN v závislosti od toho, kedy je použitý.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Odstránený je ani únik, kedy neplatiť vystavuje faktúru s DPH a následne si odberateľ uplatňuje odpočet dane, z dôvodu, že neplatielia sú povinný taktiež transakcie zachycovať cez ERP (EET) a z dôvodu, ktorý bol spomínaný už vyššie by bol únik odhalený, keby neplatiť vystavil doklad s DPH. Nástroj je radený opäť medzi PNN, ak je použitý vo vyrubovacom konaní a medzi RN, ak je použitý v dorubovacom konaní.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Daňovým únikom, kedy dochádza k uplatneniu si odpočtu z tej istej faktúry dvakrát je možné zabrániť za použitia tohto nástroja. Ak by si odberateľ chcel uplatniť odpočet z jednej transakcie dvakrát, mohla by byť táto skutočnosť preverená cez ERP (EET) dodávateľa. Vďaka nástroju by sa teda zistilo, že transakcia prebehla len jedenkrát a preto aj odpočet môže byť uplatnený jedenkrát. Opäť môže byť nástroj použitý v rámci vyrubovacieho alebo dorubovacieho konania, takže sa môže jednať o PNN alebo RN.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
Úniky pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji sú odstránené z dôvodu, vďaka nástroju majú povinnosť evidovať tržby pomocou ERP (EET) aj pri predaji formou ambulantného, podomového a internetového predaja, čo je možné považovať ako krok k odstráneniu únikov na dani z pridanej hodnoty v spomínanej oblasti, pretože ak sú transakcie evidované, je jednoduchšie potom stanoviť daňovú povinnosť a taktiež aj dohliadnuť na zaplatenie dane. Z vyššie spomínaného dôvodu sa opäť môže jednať o PNN alebo RN.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Zdroj: Vlastné spracovanie

Okrem toho, že došlo vďaka zavedeniu nástroja k evidencii informácií a tým k odstráneniu vyššie spomínaných únikov, nástroj viedol aj k tomu, že pracovníci finančnej správy môžu jednoduchšie uskutočňovať cielené daňové kontroly u subjektov, ktorí by chceli zatajovať svoje príjmy. Nástroj je podľa použitia radený medzi PNN a RN.

Ďalej sú v tabuľke 4.4. popísané úniky na dani, ktoré nie je možné nástrojom odstrániť.

Tabuľka 4.4 Úniky neeliminované zavedením registračnej pokladne (elektronickej evidencie tržieb)

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Úniky s použitým tovarom z iného členského štátu, nie sú nástrojom odstránené, pretože v tomto prípade údaje pri predajoch nie sú používané ERP (EET) a z toho dôvodu nemôžu byť transakcie ani správne zachytené a taktiež z nich nemôže byť správne priznaná a odvedená daň.
Únik, kde osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň neprizná a neodvedie daň z prijatia služby od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu, nie je nástrojom odstránený. Dôvodom je fakt, že za poskytnutie služby vystavuje doklad dodávateľ zo zahraničia a pre odberateľa z tuzemska predstavuje služba vstup, nemôže byť teda zachytené táto transakcia v ERP (EET) a teda nástroj nevedie k odstráneniu úniku.

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Nie sú eliminované ani úniky so zálohovými platbami , z dôvodu, že zálohové platby nie sú zaznamenávané cez ERP (EET).
Nástrojom nie sú odstránené ani úniky, kedy platiteľ dane poskytuje bezodplatné plnenia voči zamestnancom alebo na vlastnú spotrebu. Dôvodom je to, že tento únik spočíva hlavne na tom, že pri plnení nie je vystavený žiaden doklad, preto tento únik ani nemožno nástrojom odstrániť.
ERP (EET) neodstraňuje ani úniky, kedy dochádza k nelegálnej výrobe a distribúcií produktov, z dôvodu, že ak je tovar predávaný na trhu bez dane, o týchto obchodoch sa taktiež štát ani nemusí dozvedieť a teda ani nezistí, že nebola odvedená daň. Ak dôjde k prípadu, kedy bude takéto produkty predávať legálnym spôsobom platiteľom, tak oba subjekty si splnia svoje povinnosti voči štátu a ak by aj tieto transakcie potom boli zaznamenávané cez ERP (EET) základ dane, z ktorého je určená DPH by stále bol bez spotrebnej dane.
U platiteľov, ktorí si uplatňujú výdavky a odpočet DPH z „ kúpených blokov “ z ERP a celkovo daňových dokladov nie je únik zamedzený, pretože tu dochádza k úniku na strane odberateľa a to tento nástroj nerieši, ako už bolo vyššie vysvetlené.
Nástrojom nemožno eliminovať únik, kde dochádza k umelému znižovaniu obratu , alebo odstrániť prípady, kedy sa daňový subjekt neregistruje za platiteľa . Odberateľ totiž v čase realizácie transakcie vie len o tom, že obchoduje s neplatiteľom, nemá ako zistiť celkový obrat dodávateľa, ani to, že by sa mal registrovať za platiteľa a odviesť daň.
Z predchádzajúceho bodu je možné odvodiť, že nedochádza ani k odstráneniu úniku, kedy daňový subjekt nepožiadá o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru po prekročení stanoveného obratu. A taktiež únikov, kedy zahraničné subjekty sa neregistrujú za platiteľa dane v tuzemsku. V tomto prípade nedochádza k použitiu ERP (EET) preto ani únik nemôže byť odstránený.
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Fingované intrakomunitárne dodávky tovaru nie sú odstránené, pretože odberateľ a dodávateľ zväčša pri týchto únikoch spolupracujú, a odberateľ je z iného členského štátu a teda neručí za nezaplatenú daň, pretože on daň prizná aj si nárokuje na odpočet dane. Keď následne dochádza k predaju tovarov tuzemsku, zmyslom je predaj uskutočniť bez daňových dokladov, teda opäť je nástroj neúčinný.

Neeliminované úniky na DPH
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Ani pri dovoze tovaru z tretích štátov , pri ktorých má následne dôjsť k dodaniu tovaru do iného členského štátu nie sú používané ERP (EET), preto je aj tu nástroj neúčinný.
Pokiaľ bol deklarovaný predaj iného tovaru , než v skutočnosti prebehol, nemožno tento únik odhaliť použitím nástroja. V ERP (EET) síce musí byť presne zaznamenané o aký tovar sa jedná, ale taktiež môže byť vydaná účtenka na iný tovar, než v skutočnosti bol dodaný odberateľovi.
ERP (EET) nevedie k eliminácii únikom realizovaným tzv. „ bielymi koňmi “, pretože zmyslom takýchto spoločností je nezaplatiť daň a následne zmiznúť, preto aj keby používali ERP (EET), daň by stále nebola zaplatená.
U umelo podhodnotených cenách nie je možno zabrániť, pretože transakcia síce môže byť zachytená cez ERP (EET), ale jedná sa o cenu, ktorá sa skladá zo základu dane a dane, ktorá je neskôr priznaná a odvedená. Nejde teda prostredníctvom nástroja zistiť, že cena (respektíve základ dane) bola podhodnotená.
U umelo nadhodnotených cenách nástroj nezabráni úniku, dôvodom to skutočnosť, ktorá bola objasnená v predchádzajúcom bode. V ERP (EET) bude zachytená cena, tvorená základom dane, z ktorého sa vypočítava DPH. Nijako to však nezabráni dodávateľovi, napr. z dôvodu platobnej neschopnosti daň neodviesť.
Karuselové podvody
Vo všeobecnosti nástroj nevedenie k eliminácii karuselových podvodov . Tie prebiehajú vo väčších reťazcoch, častokrát sú dodania realizované do členských štátov či tretích štátov, prípadne sa v reťazcoch objavujú aj subjekty typu „biele kone“, ktoré z reťazca zmiznú a stávajú sa nekontaktnými. Aj keby došlo k tomu, že by niektoré subjekty realizovali svoje transakcie cez ERP (EET), vždy by v reťazci došlo k tomu, že nejaký subjekt by buď zmizol alebo by transakcie nemusel takto evidovať z dôvodu, že to napr. v určitom členskom štáte nie je zavedené. Nástroj je teda v tomto prípade neúčinný.

Zdroj: Vlastné spracovanie

V závere je taktiež možné tvrdiť, že účel zavedenia nástroja v Slovenskej republike bol rovnaký ako nástroj v Českej republike. Však nutné podotknúť, že kým v Českej republike má finančná správa online prístup k údajom o transakciách u všetkých pokladníc, v Slovenskej republike je takýto prístup len u niektorých. V pláne je však zavedenie všetkých pokladníc s online prístupom. Taktiež je nutné podotknúť, že kým v SR nástroj funguje už od roku 2012, v ČR bol

zavedený ešte len od roku 2016 a preto nemožno výsledky zavedenia nástroja hodnotiť objektívne. Predpokladá sa však, že zavedenie bude mať pozitívny dopad.

4.3.3 Mesačné zdaňovacie obdobie

Hlavným cieľom zavedenia mesačného zdaňovacieho obdobia je, aby všetci novo registrovaní platitelia dane mali po dobu najmenej 12 kalendárnych mesiacov (13 až 24 kalendárnych mesiacov) od registrácie **povinne mesačné zdaňovacie obdobie**. Výsledkom je potom skutočnosť, že vďaka kratšiemu zdaňovaciemu obdobiu je potom jednoduchšie potlačiť možnosti podvodných aktivít niektorých daňových subjektov a taktiež zabrániť ich ďalšiemu rozširovaniu. Nie je možné tvrdiť, že zavedením opatrenia došlo priamo k odstráneniu nejakého úniku na dani z pridanej hodnoty, ktoré sú popísané v *kapitolách 3.4.1 až 3.4.3*, mesačné zdaňovacie obdobie len prenesene, ako pomocný nástroj, pomáha eliminovať úniky na dani z pridanej hodnoty. Vďaka mesačnému zdaňovaciemu obdobiu sú pracovníci finančnej správy schopní v **kratšom intervale odhaliť nelegálne činnosti daňového subjektu**, najčastejšie sa to deje vtedy, pokiaľ daňový subjekt vykazuje vysoké obraty, avšak v závere má buď žiadnu alebo veľmi nízku daňovú povinnosť. Táto skutočnosť je potom podnetom pre preverenie platiteľa a správca dane môže nariadiť vykonať u subjektu daňovú kontrolu. Nebude teda prevedená podrobná analýza nástroja, je však potrebné dodať, že nástroj je radený medzi PNN, pretože kvázi súvisí s podávaním daňového priznania a jeho cieľom je zabrániť vyplateniu neoprávneného nadmerného odpočtu či odvodu dane v neoprávnenej výške.

Mesačné zdaňovacie obdobie potom funguje na rovnakom princípe v Slovenskej aj Českej republike. Určitý rozdiel je možné sledovať len v dĺžke obdobia pre novo registrovaných platiteľov dane z pridanej hodnoty, kedy v Slovenskej republike je stanovených 12 mesiacov a v Českej republike je stanovená podmienka, že platiteľ dane nemôže zmeniť zdaňovacie obdobie z mesačného na štvrtročné pre kalendárny rok, v ktorom sa registroval a ani v bezprostredne nasledujúcom roku, čo predstavuje 13 až 24 mesiacov, podľa mesiac v ktorom sa registroval za platiteľa.

4.3.4 Spoločné a nerozdielne ručenie za daň a ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia

Cieľom zavedenia spoločného a nerozdielného ručenia za daň (ručenia príjemcu zdaniteľného plnenia) je **zamedziť podvodným praktikám**, vďaka ktorým je verejný rozpočet ročne ukrátený o miliardy Eur/ Kč. Vďaka opatreniu je totiž odberateľ „zodpovedný“ za odvedenie dane, v prípade, ak v čase vzniku daňovej povinnosti **vedel** alebo **vedieť mal**, či **vedieť mohol**, že celá daň alebo jej časť z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Odberateľ je teda nútený preverovať svojich odberateľov, prípadne si viac všíma podozrivých skutočností, ktoré by mohli viesť k tomu, že v závere daň zaplatí z „vlastného vrecka“.

V *tabuľke 4.5* sú vymedzené úniky na dani z pridanej hodnoty, ktoré sú za použitia nástroja odstránené.

Tabuľka 4.5 Úniky eliminované použitím spoločného a nerozdielného ručenia za daň (ručenia príjemcu zdaniteľného plnenia)

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nárokuje na odpočet dane je nástrojom odstránená. Ak totiž odberateľ vedel, že dodávateľ je nedôveryhodný a v budúcnosti by nemusel odvieť daň z transakcie, a aj napriek tomu s ním uzavrie obchod, a následne dodávateľ nedoviede daň, povinnosť prechádza na odberateľa. Nástroj je teda buď PNN, pretože je cieľom odvieť daň z uskutočnenej transakcie za dodávateľa v rámci vyrubovacieho konania, prípadne RN, ak má byť daň zaplatená až po vykonaní daňovej kontroly.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Vďaka nástroju bol eliminovaný únik na DPH, kedy dochádzalo machináciám v účtovníctve . V tomto prípade dodávateľ faktúry nezachytil v účtovníctve a teda ani neodviedol daň, avšak na druhej strane si dodávateľ z tejto transakcie uplatnil odpočet. Je tomu tak, ako v predchádzajúcom prípade. Pokiaľ dôjde k uskutočneniu obchodu a následne aj k úniku, pôsobí nástroj až spätne, teda je radený medzi RN. Ak však je únik odhalený hneď, ako je podané daňové priznanie, jedná sa o PNN.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Eliminácia úniku na DPH		
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty		
<p>U umelo nadhodnotených cenách nástroj zabráni úniku, pretože povinnosť odvieť daň bude prenesená na odberateľa, v prípade ak vedel alebo vedieť mal, či vedieť mohol, že celá daň alebo jej časť z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Nemôžu vznikať teda dohody medzi odberateľmi a dodávateľmi, ktorí by napr. z dôvodu platobnej neschopnosti daň neodvedli a odberatelia by si potom nárokovali na vyšší odpočet. Nemalo by to zmysel, pretože odberateľ by v tomto prípade musel aj tak zaplatiť daň. Nástroj zabraňuje vôbec vzniku daňového úniku, je teda radený medzi PNZ. Ak by však predsa len došlo k dohode a teda aj realizácii úniku, mohol by byť nástroj použitý až po podaní daňového priznania, prípadne až po daňovej kontrole. Potom by bol nástroj radený medzi PNN, prípadne RN.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓
<p>Spoločné a nerozdielne ručenia za daň (ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia) vedie k eliminácii únikom realizovaným tzv. „bielymi koňmi“ avšak opäť v prípade, kedy dodávateľ neodvedie daň a za zaplatenie ručí odberateľ, jedná sa teda o RN. Opäť môže byť nástroj radený aj medzi PNN, ak odhalení úniku dôjde v rámci vyrubovacieho konania.</p>		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Karuselové podvody		
<p>V neposlednom rade dochádza k eliminovaniu tuzemských karuselových podvodov. Nástroj je účinný v prípade, ak je dokázané, že v čase vzniku daňovej povinnosti odberateľ vedel alebo vedieť mal, či vedieť mohol, že celá daň alebo jej časť z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Ak aj napriek vyššie spomínaným skutočnostiam uzatvoril obchod s dodávateľom, ručí za nezaplatenú daň. Jedná sa teda o RN alebo PNN podľa toho, kedy je nástroj použitý. Nástroj však nepôsobí na celý reťazec, ale len na jeho časť.</p>		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Zdroj: Vlastné spracovanie

Je nutné ešte raz dodať, že všetky vyššie popísané úniky na DPH sú odstránené len v situáciách, ak je dokázané, že odberateľ v čase vzniku daňovej povinnosti **vedel** alebo **vedieť mal**, či **vedieť mohol**, že celá daň alebo jej časť z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Dokazovanie toho, že odberateľ vedel, vedieť mal či mohol je náročné a odberateľ sa proti rozhodnutiu odvieť daň namiesto dodávateľa môže aj odvolať.

V prípade, ak vyššie spomínané skutočnosti nie sú preukázané, tak k odstráneniu úniku nedochádza, tieto situácie však znovu duplicitne za tejto podmienky nebudú popísané. Ostatné úniku, ktoré použitím nástroja neboli odstránené sú uvedené v *tabuľke 4.6*.

Tabuľka 4.6 Úniky neeliminované použitím spoločného a nerozdielného ručenia za daň a ručenia príjemcu zdaniteľného plnenia

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Úniky s použitým tovarom z iného členského štátu, nie sú nástrojom odstránené, pretože v tomto prípade realizuje únik odberateľ a spoločného a nerozdielného ručenia za daň (ručenia príjemcu zdaniteľného plnenia) je zamerané na odhaľovanie únikov, ktoré sú realizované dodávateľom, t. j. keď dodávateľ si nesplní svoju povinnosť odvieť daň.
Únik, kde osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň neprizná a neodvedie daň z prijatia služby od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu, nie je nástrojom odstránený. Opäť tu možno tvrdiť, že nástroj má odstraňovať úniky realizované dodávateľmi. V tomto prípade, však daňový únik realizuje odberateľ, pretože sa neregistruje a neodvedie daň.
Vymieňanie faktúr v účtovníctve , kde si si dodávateľ vystaví faktúru na vyššiu sumu a následne do účtovníctva zachytí nižšiu, prípadne je vystavená faktúra na nižšiu sumu, než tá ktorú si zachytí v účtovníctve odberateľ. Ani tento únik nie je odstránený, pretože v tomto prípade dôjde k zaplateniu dane, i keď v nižšom rozsahu, ako by malo. Z toho dôvodu nebude daňová povinnosť prenesená na odberateľa.
Odstránený nie je ani únik, kedy neplatiťel vystavuje faktúru s DPH a následne si odberateľ uplatňuje odpočet dane, z dôvodu, že vždy ručí platiťel za platiťela a tu je dodávateľom neplatiťel.
Daňovým únikom, kedy dochádza k uplatneniu si odpočtu z tej istej faktúry dvakrát nie je možné zabrániť za použitia tohto nástroja. Ako už bolo vysvetlené vyššie, nástroj má viesť k odstráneniu úniku realizovaného zo strany dodávateľa, avšak tu dochádza k úniku na strane odberateľa.
Nie sú eliminované ani úniky so zálohovými platbami a to z vyššie spomínaného dôvodu.
Nástrojom nie sú odstránené ani úniky, kedy platiťel dane poskytuje bezodplatné plnenia voči zamestnancom alebo na vlastnú spotrebu. Tu je síce uskutočnený únik na strane „dodávateľa“, avšak únik je za jedno uskutočňovaný bez akýchkoľvek dokladov a za druhé zamestnanci či on sám nebude podávať za tieto plnenia daňové priznanie, ani si nebude uplatňovať odpočet, takže štát ani nemusí zistiť, že takáto transakcia prebehla a že z nej nebola odvedená daň. Nemožno teda požadovať, aby nezaplatenú daň odviezol odberateľ.

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Spoločné a nerozdielne ručenie za daň (ručenie príjemcu zdaniiteľného plnenia) neodstraňuje ani úniky, kedy dochádza k nelegálnej výrobe a distribúcií produktov, z dôvodu, že ak je tovar predávaný na trhu bez dane, o týchto obchodoch sa taktiež štát ani nemusí dozvedieť a teda ani nezistí, že nebola odvedená daň. Ak dôjde k prípadu, kedy bude takéto produkty predávať legálnym spôsobom platiteľom, tak oba subjekty si splnia svoje povinnosti. Dodávateľ odvedie daň a odberateľ si môže nárokovať na odpočet. Nejde teda z vyššie uvedeného odhaliť, že daň z pridanej hodnoty bola stanovená z nižšieho základu dane z dôvodu, že nebola zaplatená spotrebná daň. Odberateľ teda nemôže ani ručiť za časť dane z pridanej hodnoty, ktorá nebola priznaná a odvedená.
Úniky pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji nie sú odstránené z dôvodu, že produkty sú predávané neplatiteľom, ktorí nemajú povinnosť ručiť za nezaplatenú daň.
U platiteľov, ktorí si uplatňujú výdavky a odpočet DPH z „ kúpených blokov “ z ERP a celkovo daňových dokladov nie je únik zamedzený, pretože tu dochádza k úniku na strane odberateľa a to tento nástroj nerieši, ako už bolo vyššie vysvetlené.
Nástrojom nemožno eliminovať únik, kde dochádza k umelému znižovaniu obratu , alebo odstrániť prípady, kedy sa daňový subjekt neregistruje za platiteľa . Odberateľ totiž v čase realizácie transakcie vie len o tom, že obchoduje s neplatiteľom, nemá ako zistiť celkový obrat dodávateľa, ani to, že by sa mal registrovať za platiteľa a odviesť daň.
Z predchádzajúceho bodu je možné odvodiť, že nedochádza ani k odstráneniu úniku, kedy daňový subjekt nepožiadá o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru po prekročení stanoveného obratu. A taktiež únikov, kedy zahraničné subjekty sa neregistrujú za platiteľa dane v tuzemsku.
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Fingované intrakomunitárne dodávky tovaru nie sú odstránené, pretože odberateľ a dodávateľ zväčša pri týchto únikoch spolupracujú, a odberateľ je z iného členského štátu a teda neručí za nezaplatenú daň, pretože on daň prizná aj si nárokuje na odpočet dane. Keď následne dochádza k predaju tovarov načierno v tuzemsku, jedná sa o transakcie bez dokladov a často neplatiteľom, takže tu nástroj nemá akým spôsobom zabrániť úniku.
Z rovnakého dôvodu, ako tomu bolo aj v predchádzajúcom bode nedochádza ani k odstráneniu únikov pri dovoze tovaru z tretích štátov , pri ktorých má následne dôjsť k dodaniu tovaru do iného členského štátu.

Neeliminované úniky na DPH
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Pokiaľ bol deklarovaný predaj iného tovaru , než v skutočnosti prebehol, nemožno tento únik odhaliť použitím nástroja, pretože odberateľ si právoplatne uplatní odpočet dane a dodávateľ zaplatí daň. Nemá zmysel, aby bola daňová povinnosť prenesená na odberateľa, keď dodávateľ daň zaplatil. To, že sa v reálne jedná o iný tovar, než je deklarovaný na faktúrach nebude môcť byť za použitia tohto nástroja odhalené.
U umelo podhodnotených cenách nie je možno zabrániť, pretože tieto úniky sú uskutočňované u neplatiteľov a tí nie sú povinní ručiť za nezaplatenú daň.
Karuselové podvody
Vo všeobecnosti, okrem príkladov uvedených v <i>tabuľke 4.5</i> , karuselové podvody nie sú odstránené spoločný, a nerozdielnym ručením za daň (ručením príjemcu zdaniteľného plnenia), prvým dôvodom je to, že ak má odberateľ ručiť za nezaplatenú daň dodávateľom, musí byť preukázané, že v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo vedieť mal, či vedieť mohol, že celá daň alebo jej časť z tovaru alebo služby nebude zaplatená, čo je obtiažne dokázať. Druhým dôvodom je to, že ručenie sa nevzťahuje na odberateľa z iného členského štátu či z tretích krajín pri intrakomunitárnych dodaniach a nakoniec karuselových podvodoch je mnoho subjektov, preto by ručenie muselo byť prenesené vždy z jedného dodávateľa na odberateľa, z odberateľa na ďalšieho odberateľa a podobne, čo by bolo náročné.

Zdroj: Vlastné spracovanie

V závere je možné tvrdiť, že nástroj je radený v určitých situáciách medzi PNZ, PNN a v určitých situáciách ako RN.

Spoločné a nerozdielne ručenie za daň v Slovenskej republike funguje na rovnakom princípe ako ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia v Českej republike, s tým rozdielom, že od roku 2018 odberateľ v Slovenskej republike neručí za daň neodvedenú nespoľahlivým platiteľom.

4.3.5 Zábezpeka na daň

Zábezpeka na daň bola zavedená len v Slovenskej republike, v **Českej republike takýto prostriedok** k eliminácii únikov na dani z pridanej hodnoty zatiaľ **neexistuje**. Nástroj je použitý v prípade, pokiaľ má **správca dane odôvodnenú obavu**, vyplývajúcu zo skutočností uvedených v kapitole 4.1.5, vďaka ktorej predpokladá, že budúca vymeraná daň, rozdiel dane alebo daňový nedoplatok nebude zaplatený v stanovenej lehote a výške, prípadne jej vymáhanie bude spojené

so značnými ťažkosťami, môže stanoviť výšku **zálohy**, vďaka ktorej zabráni **zneužitíu daňového systému**.

V *tabuľke 4.7* sú vymedzené úniky na dani z pridanej hodnoty, ktoré sú za použitia nástroja odstránené.

Tabuľka 4.7 Úniky eliminované použitím zábezpeky na daň

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nárokuje na odpočet dane je nástrojom odstránená, avšak len v prípade, ak sa jedná o novo registrovaných platiteľov, ktorí sú zároveň daňovo rizikovými osobami. V tomto prípade je povinný platiteľ zložiť zálohu a v prípade, ak neodvedie daň, správca dane použije zálohu na pokrytie pohľadávky voči platiteľovi. Zábezpeka na daň je teda radená medzi PNZ, pokiaľ nástroj celkovo zabráni tomu, aby daňový subjekt realizoval únik. Ak však subjekt realizuje daňový únik, nástroj je radený medzi PNN alebo RN, v závislosti na tom či správca dane použije nástroj vo vyrubovacom alebo dorubovacom konaní.		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓
Vďaka nástroju bol eliminovaný únik na DPH, kedy dochádzalo machináciám v účtovníctve . V tomto prípade dodávateľ faktúry nezachytil v účtovníctve a teda ani neodviedol daň, avšak na druhej strane si dodávateľ z tejto transakcie uplatnil odpočet. Zábezpekou na daň je daňový únik odstránený, ale len v prípade, ak sa správca dane dozvedel za použitia iného nástroja, že daň nebola odvedená. Vtedy môže čerpať zálohu, ktorú bol povinný zložiť daňový subjekt a tým pokryť pohľadávku, ktorú má voči daňovému subjektu. Nástroj je teda v tomto prípade radený medzi PNN alebo RN v závislosti na tom či správca dane použije nástroj vo vyrubovacom alebo dorubovacom konaní.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty		
U umelo podhodnotených cenách je možno zabrániť úniku, pretože ak by došlo k zmene ceny a správca dane by sa túto skutočnosť dozvedel, mohol by potom použiť zálohu na doplatenie zvyšnej dane. Mohol by potom zálohu použiť buď vo vyrubovacom alebo dorubovacom konaní a teda by sa jednalo o PNN alebo RN.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Eliminácia úniku na DPH		
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty		
U umelo nadhodnotených cenách nástroj zabráni úniku, ak je dodávateľ povinný zložiť zálohu (po splnení podmienok, ktoré sú definované v prvom bode) a následne nezaplatí daň, napr. z dôvodu platobnej neschopnosti, správca dane opäť použije zálohu na pokrytie nezaplatenej dane. Nástroj pôsobí teda po tom, ako došlo k daňovému úniku a je teda radený medzi PNN alebo RN v závislosti na tom či správca dane použije nástroj vo vyrubovacom alebo dorubovacom konaní.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Zábezpeka na daň vedie k eliminácii únikom realizovaným tzv. „ bielymi koňmi “ avšak opäť v prípade, kedy sa jedná o novo registrovaného platiteľa dane a správca dane ho vyhodnotí ako daňovo rizikovou osobou. Tu môže dochádzať k tomu, že subjekt vďaka tomu, že zložil zálohu na daň nebude vôbec realizovať únik, teda nástroj je radený medzi PNZ. Ak však platiteľ dane neodvedie daň, teda bude realizovať únik, správca použije zálohu a to buď v vyrubovacom alebo vyrubovacom konaní, jedná sa teda o PNN alebo RN.		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓
Karuselové podvody		
V neposlednom rade dochádza k eliminovaniu tuzemských karuselových podvodov , prípade ak daňové úniky realizujú platitelia dane, ktorí majú povinnosť zložiť zábezpeku na daň. Samozrejme nástroj nie je eliminovaný celý podvodný reťazec, ale môže dôjsť k tomu, že v rámci jednotlivých článkov bude aspoň časť dane odvedená do verejného rozpočtu. Nástroj môže byť radený do PNZ, ak celkovo zabráni realizácii úniku, alebo medzi PNN, RN, podľa toho, kedy ho správca dane použije.		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓

Zdroj: Vlastné spracovanie

V *tabuľke 4.7* sú síce popísané situácie, kedy môže byť za použitia zábezpeky na daň k eliminovaniu daňových únikov, ale treba podotknúť, že eliminované sú len úniky u novo registrovaných platiteľov dane, ktorých správca dane označí za daňovo rizikové osoby a zároveň sú eliminované len úniky do výšky zálohy. Pokiaľ platiteľ nezaplatí na dani viac, než predstavuje výška zálohy, tak rozdiel medzi nezaplatenou daňou a výškou zálohy predstavuje daňový únik, ktorý nie je zábezpekou na daň odstránený. Podľa príkladov z *tabuľky 4.7* je zábezpeka na daň radená medzi PNN a RN.

V *tabuľke 4.8* sú ďalej popísané úniky na dani, ktoré vôbec nie sú zábezpekou na daň odstránené.

Tabuľka 4.8 Úniky neeliminované použitím zábezpeky na daň

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Úniky s použitým tovarom z iného členského štátu, nie sú nástrojom odstránené a to z dôvodu, že odberateľ do daňového priznania vyplní, že nemá povinnosť odvieť daň z uskutočneného plnenia. Preto nemožno daňový subjekt odhaliť a použiť zálohu na zaplatenie dane, ktorú by po správnosti mal zaplatiť.
Únik, kde osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň neprizná a neodvedie daň z prijatia služby od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu, nie je nástrojom odstránený. Zábezpeku na daň majú povinnosť skladať len platitelia, ktorý sa registrujú v tuzemsku a tu je riešený problém, kedy k registrácií nedošlo, nemôže byť teda záloha použitá na vyrovnanie nezaplatenej dane.
Vďaka nástroju nie je eliminovaný únik na DPH, kedy dochádzalo machináciám v účtovníctve , ale v prípade ak sa správca dane za použitia iných nástrojov nedozvedel o tom, že konkrétny dodávateľ, ktorý mal povinnosť zložiť zábezpeku na daň, daň nezaplatil.
Vymieňanie faktúr v účtovníctve , kde si si dodávateľ vystaví faktúru na vyššiu sumu a následne do účtovníctva zachytí nižšiu, prípadne je vystavená faktúra na nižšiu sumu, než tá ktorú si zachytí v účtovníctve odberateľ. Ani tento únik nie je odstránený, pretože v tomto prípade dôjde k zaplateniu dane, i keď v nižšom rozsahu, ako by malo. Z toho dôvodu správcovi dane transakcia nebude podozrivá (pokiaľ nebude daňový subjekt preverovať ďalej) a nepoužije zálohu na doplatenie dlžnej čiastky.
Odstránený nie je ani únik, kedy neplatiť vystavuje faktúru s DPH a následne si odberateľ uplatňuje odpočet dane, z dôvodu, že neplatiť nie je povinný skladať zábezpeku na daň.
Daňovým únikom, kedy dochádza k uplatneniu si odpočtu z tej istej faktúry dvakrát nie je možné zabrániť za použitia tohto nástroja. Tento únik je totiž realizovaný na strane odberateľa a zábezpekou na daň sú riešené situácie, kedy únik realizuje dodávateľ.
Nie sú eliminované ani úniky so zálohovými platbami a to z predchádzajúcom bode spomínaného dôvodu.
Nástrojom nie sú odstránené ani úniky, kedy platiteľ dane poskytuje bezodplatné plnenia voči zamestnancom alebo na vlastnú spotrebu. Z tohto plnenia nikto nepriznáva daň, ani si neuplatňuje nárok na dopočet. Správca dane teda nezistí, že daň nebola odvedená a následne ani nemôže použiť zálohu na jej pokrytie.

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
<p>Zábezpeka na daň neodstraňuje ani úniky, kedy dochádza k nelegálnej výrobe a distribúcií produktov, z dôvodu, že ak je tovar predávaný na trhu bez dane, o týchto obchodoch sa taktiež štát ani nemusí dozvedieť a teda ani nezistí, že nebola odvedená daň. Ak dôjde k prípadu, kedy bude takéto produkty predávať legálnym spôsobom platiteľom, tak oba subjekty si splnia svoje povinnosti. Dodávateľ odvedie daň a odberateľ si môže nárokovať na odpočet. Nejde teda z vyššie uvedeného odhaliť, že daň z pridanej hodnoty bola stanovená z nižšieho základu dane z dôvodu, že nebola zaplatená spotrebná daň. Správca dane teda ani nemôže na túto nezaplatenú daň použiť zálohu.</p>
<p>Úniky pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji nie sú odstránené z dôvodu, že tieto úniky sa realizujú hlavne bez daňových dokladov a plnenia nie sú ani zachycované v daňovom priznaní. Skutočnosť, že daň nebola zaplatená, teda ani nie je odhalená a tým pádom opäť nemožno použiť zálohu stanovenú zábezpekou na daň.</p>
<p>U platiteľov, ktorí si uplatňujú výdavky a odpočet DPH z „kúpených blokov“ z ERP a celkovo daňových dokladov nie je únik zamedzený, pretože tu dochádza k tomu, že si daňový subjekt nárokuje na odpočet dane, nie, že ju nezaplatí z časti alebo celú. Nemožno teda opäť použiť zábezpeku na odstránenie úniku.</p>
<p>Nástrojom nemožno eliminovať únik, kde dochádza k umelému znižovaniu obratu, alebo odstrániť prípady, kedy sa daňový subjekt neregistruje za platiteľa. Zábezpeku na daň sú povinní zložiť daňové subjekty až v prípade, kedy sa registrujú za platiteľa.</p>
<p>Z predchádzajúceho bodu je možné odvodiť, že nedochádza ani k odstráneniu úniku, kedy daňový subjekt nepožiadá o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru po prekročení stanoveného obratu. A taktiež únikov, kedy zahraničné subjekty sa neregistrujú za platiteľa dane v tuzemsku.</p>
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
<p>Fingované intrakomunitárne dodávky tovaru nie sú odstránené, pretože aj keby mal dodávateľ povinnosť zložiť zábezpeku, tak táto skutočnosť nič nevyrieši, pretože pri dodaní do iného členského štátu je pre neho toto dodanie oslobodené od dane s nárokom na odpočet dane. A to, že potom ďalej tovar predáva v tuzemsku, bez dokladov a z týchto plnení neodvádza daň by sa správca dane najprv musel dozvedieť, aby nástroj mohol použiť na elimináciu daňového úniku.</p>
<p>Z rovnakého dôvodu, ako tomu bolo aj v predchádzajúcom bode nedochádza ani k odstráneniu únikov pri dovoze tovaru z tretích štátov, pri ktorých má následne dôjsť k dodaniu tovaru do iného členského štátu.</p>

Neeliminované úniky na DPH
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Pokiaľ bol deklarovaný predaj iného tovaru , než v skutočnosti prebehol, nemožno tento únik odhaliť použitím nástroja, pretože dodávateľ daň z plnenia odvedie.
Karuselové podvody
Vo všeobecnosti, okrem príkladov uvedených v <i>tabuľke 4.7</i> , karuselové podvody nie sú odstránené. Dôvodom je to, že karuselové podvody sú zložené z niekoľkých článkov a nejedná sa vždy o novo registrovaného platiteľa dane, aby mal povinnosť zábezpeky na daň vôbec zložiť. A ďalej potom u intrakomunitárnych karuselových podvodov dochádza k dodaniu tovaru to iného členského štátu či tretieho štátu a potom dodávateľa zo spomínaných štátov už nemajú povinnosť skladať zábezpeku, keďže tá je zatiaľ upravená len v slovenskej legislatíve.

Zdroj: Vlastné spracovanie

To, či tu je podobnosť v účinnosti a spôsobe fungovania nástroja v Slovenskej a Českej republike nie je možné hodnotiť, a to už z vyššie spomínanej skutočnosti, že v Českej republike zábezpeka na daň nebola zavedená.

4.3.6 Daňová Kobra

Cieľom zavedenia nástroja je zaistiť riadny výber daní, vrátiť nezákonne získané prostriedky naspäť do verejného rozpočtu a postihnúť páchatel'ov. Vďaka daňovej Kobre v Slovenskej republike bolo za prvé štyri roky fungovania nástroja zachránených celkovo **77 mil. Eur**.²⁸ V Českej republike zase od svojho zavedenia k 7.9.2017 bolo uchránených **viac než 9 mld. Kč**²⁹ (355 mil. Eur).³⁰

V *tabuľke 4.9* sú vymedzené úniky na dani z pridanej hodnoty, ktoré sú za použitia nástroja odstránené. Pri hodnotení je však potrebné brať v úvahu skutočnosť, že daňová Kobra môže viesť k odhaleniu úniku v prípade, ak dostane nejaký podnet a to napr. od správcu dane, prípade od orgánov činných v trestnom konaní, kedy pri vyšetrovaní iného trestného činu môže dôjsť k skutočnostiam, ktoré indikujú realizáciu daňového úniku. Ďalším faktom je, že nástroj bol zavedený za účelom odhaľovania organizovaných únikov, ktoré je možné označiť ako trestné činy,

²⁸ FINANČNÁ SPRÁVA. Najlepšia efektívna daňová sadzba [online]. [10.04.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_naj-eds-na/bc

²⁹ MF ČR. Ministr financí seznámil premiéra s úspěchy rezortu [online]. [10.04.2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/ministr-financi-seznamil-premiera-s-uspe-29539>

³⁰ Prepočítané kurzom NBS k 10.4.2018, kurz = 25,335 CZK/EUR

teda na nezákonnú činnosť, kedy bolo preukázané, že osoba, ktorá sa dopustila trestného činu vedela alebo musela vedieť, že sa jedná o trestný čin a taktiež táto činnosť musela byť prevedená vo väčšom rozsahu., pozri *kapitolu 3.3*.

Z vyššie uvedeného bude skutočnosť, či došlo alebo nedošlo k eliminácii úniku za pomoci daňovej Kobry posudzovaná následne. Pokiaľ správca dane (alebo iný subjekt) zistí, že došlo k daňovému úniku a tento únik môže byť odstránený či potrestaný za použitia iného nástroja, bez toho aby bolo nutné zapájať daňovú Kobru, únik nie je odstránený. Ak však je potrebné zapojiť aj daňovú Kobru, potom je tento nástroj hodnotený ako účinný prostriedok v odstránení daňového úniku.

Tabuľka 4.9 Úniky eliminované použitím daňovej Kobry

Eliminácia úniku na DPH		
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty		
<p>Fingované intrakomunitárne dodávky tovaru sú odstránené za pomoci daňovej Kobry. Pri týchto únikoch je potrebné prešetriť viacero podnetov, čo je vecne aj časovo náročné. Za pomoci spolupráca orgánov v rámci daňovej Kobry preto môže dôjsť k zefektívneniu práce a k rýchlejšiemu odhaleniu únikov na dani. Nástroj je v tejto situácii radený medzi RN a to z dôvodu, že zväčša je použitý v prípade, kedy k úniku už došlo a je tu snaha o navrátenie neoprávnene získaných peňazí. V určitých situáciách, môžu byť daňové úniky odhalené v rámci daňovej Kobry ešte pred tým, než je vyplatený nadmerný odpočet, prípadne než je neoprávnene znížená daňová povinnosť, vtedy je nástroj radený medzi PNN.</p>		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
<p>Z rovnakého dôvodu, ako tomu bolo aj v predchádzajúcom bode dochádza k odstráneniu únikov pri dovoze tovaru z tretích štátov, pri ktorých má následne dôjsť k dodaniu tovaru do iného členského štátu. V tomto prípade je nutné preveriť viacero subjektov a preto je tu opäť potrebná spolupráca viacerých orgánov. Nástroj je teda taktiež radený medzi RN, prípadne PNN, ak je zabránené vyplateniu nadmerného odpočtu či neoprávnene zníženej daňovej povinnosti.</p>		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Eliminácia úniku na DPH		
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty		
Daňová Kobra vedie k eliminácii únikom realizovaným tzv. „bielymi koňmi“. Tu je dôležité, že po tom, ako tieto daňové subjekty zrealizujú únik, zmiznú, prípadne prevedú spoločnosť na iného konateľa a podobne. Je preto komplikovanejšie únik odhaliť a celkovo potrestať vinníka. Z tohto dôvodu, je potrebné rýchle konanie a spolupráca medzi jednotlivými orgánmi, ktoré sa zaoberajú vyšetrovaním únikov. Z vyššie spomínaných dôvodov možno nástroj zaradiť medzi PNN, prípadne RN.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Karuselové podvody		
V neposlednom rade dochádza k eliminácii karuselových podvodov a to či už intrakomunitárnych alebo tuzemských. Pri spolupráci orgánov a rýchlejšej výmene informácií dochádza k odstraňovaniu spomínaných daňových únikov. Túto skutočnosť potvrdzujú aj konkrétne príklady odhalených karuselových podvodov, ktoré sú popísané na konci kapitoly. Z vyššie spomínaných dôvodov možno nástroj zaradiť medzi PNN, prípadne RN.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Zdroj: Vlastné spracovanie

Daňová Kobra je podľa *tabuľky 4.9* radená medzi PNN alebo RN. Ďalej sú v *tabuľke 4.10* vymedzené úniky na dani z pridanej hodnoty, ktoré sú za použitia nástroja nie sú odstránené. Nutné je však opäť podotknúť, že daňovú Kobru má vymedzenú pôsobnosť, teda že sa zaoberá trestnými činmi. V zásade je však možné povedať, že daňová Kobra by mohla viesť aj k eliminácii únikov zachytených v *tabuľke 4.10*, ale za podmienky, že by sa jednalo o nelegálnu činnosť, ktorá bola prevedená úmyselne a vo väčšom rozsahu. Inak sú tieto úniky správne radené do kategórie únikov, ktoré nie sú daňovou Kobrou eliminované.

Tabuľka 4.10 Úniky neeliminované použitím daňovej Kobry

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nárokuje na odpočet dane nie je nástrojom odstránená. Ak správca dane zistí, že daň nebola zaplatená, použije na odstránenie úniku iné nástroje, nemusí využívať všetky orgány, ktoré spadajú pod daňovú Kobru, aby potrestal daňový subjekt alebo aby „prinútil“ platiteľa odvieť daň.

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Úniky s použitým tovarom z iného členského štátu nie je daňovou Kobrou odstránený. V tomto prípade správca dane, po tom ako získa podozrenie, že by mohlo dôjsť k úniku použije pre došetrenie skutočnosti napríklad daňovú kontrolu.
Únik, kde osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň neprizná a neodvedie daň z prijatia služby od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu, nie je nástrojom odstránený. Opäť tu možno tvrdiť, že správca dane môže použiť iný nástroj, aby takýto únik odhalil.
Vďaka nástroju bol eliminovaný únik na DPH, kedy dochádzalo machináciám v účtovníctve . V tomto prípade dodávateľ faktúry nezachytil v účtovníctve a teda ani neodviedol daň, avšak na druhej strane si dodávateľ z tejto transakcie uplatnil odpočet. V tomto prípade nie je opäť potrebné zapojiť daňovú Kobru k odstráneniu úniku na dani.
Vymieňanie faktúr v účtovníctve , kde si si dodávateľ vystaví faktúru na vyššiu sumu a následne do účtovníctva zachytí nižšiu, prípadne je vystavená faktúra na nižšiu sumu, než tá ktorú si zachytí v účtovníctve odberateľ. Ani tento únik nie je odstránený, pretože opäť môže správca dane použiť iný nástroj k odstráneniu úniku.
Odstránený nie je ani únik, kedy neplatiť vystavuje faktúru s DPH a následne si odberateľ uplatňuje odpočet dane, ani tu nie je potrebné pri odhaľovaní úniku zapojiť zložky daňovej Kobry.
Daňovým únikom, kedy dochádza k uplatneniu si odpočtu z tej istej faktúry dvakrát nie je možné zabrániť za použitia tohto nástroja. Aj tu správca dane môže na odhalenie, či potlačenie úniku použiť iné nástroje.
Nie sú eliminované ani úniky so zálohovými platbami a to z vyššie spomínaného dôvodu.
Nástrojom nie sú odstránené ani úniky, kedy platiť dane poskytuje bezodplatné plnenia voči zamestnancom alebo na vlastnú spotrebu. Keďže tieto úniky prebiehajú bez daňových dokladov, tak je odhaľovanie a dokazovanie náročné, avšak týmito činnosťami sa správca dane venuje skôr v rámci daňovej kontroly, nie je teda potrebné použiť daňovú Kobru.
Úniky pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji nie sú odstránené z rovnakého dôvodu, ako tomu bolo v predchádzajúcich bodoch.
Pri únikoch, kedy dochádza k nelegálnej výrobe a distribúcií produktov, je taktiež použitý iný nástroj než daňová Kobra.

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
U platiteľov, ktorí si uplatňujú výdavky a odpočet DPH z „ kúpených blokov “ z ERP a celkovo daňových dokladov nie je únik zamedzený. Tento únik môže byť opäť riešený skôr v rámci daňovej kontroly.
Nástrojom nemožno eliminovať únik, kde dochádza k umelému znižovaniu obratu , alebo odstrániť prípady, kedy sa daňový subjekt neregistruje za platiteľa . Opäť tieto úniky na dani nie sú predmetom daňovej Koby.
Z predchádzajúceho bodu je možné odvodiť, že nedochádza ani k odstráneniu úniku, kedy daňový subjekt nepožiadá o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru po prekročení stanoveného obratu. A taktiež únikov, kedy zahraničné subjekty sa neregistrujú za platiteľa dane v tuzemsku.
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Pokiaľ bol deklarovaný predaj iného tovaru , než v skutočnosti prebehol, nemožno tento únik odhaliť použitím nástroja, pretože odberateľ si právoplatne uplatní odpočet dane a dodávateľ zaplatí daň. Tento únik je taktiež skôr odhaľovaný za pomoci daňovej kontroly a iných nástrojov.
U umelo podhodnotených cenách nie je možno zabrániť úniku za pomoci daňovej Koby, je to použitý iný nástroj na odhalenie úniku.
U umelo nadhodnotených cenách nástroj nezabráni úniku, potrebné je tu skôr použiť iný nástroj.

Zdroj: Vlastné spracovanie

Daňovú Kobru možno považovať za účinný nástroj v odhaľovaní a odstraňovaní daňových únikov, čo potvrdzujú napr. aj nasledujúce odhalené úniky.

Čo sa týka Slovenskej republiky, hneď v druhom roku zavedenia tohto nástroja boli odhalené karuselové podvody s prírodným kameňom, známe taktiež aj ako prípad „**Kameň**“. Vďaka zásahu špecializovaných tripartitných tímov bolo zachránených 12 miliónov Eur, o ktoré by v inom prípade bol ukrátený štátny rozpočet. V rámci tejto akcie prebiehalo 387 daňových kontrol za 544 zdaňovacích období v rokoch 2008 až 2013 a v 67 firmách, pričom sa jednalo o slovenských daňových subjektov, české podniky a taktiež spoločnosti so sídlom mimo EÚ. Cieľom daňových subjektov nebolo v rámci uskutočňovania ekonomickej činnosti dosiahnuť zisk, ale snažili sa len o uplatňovanie nárokov na vrátenie nadmerných odpočtov. Postup zločinu spočíval v tom, že na Slovensku bol nakupovaný neopracovaný kameň, ktorý bol predaný opakovane medzi niekoľkými spoločnosťami, pričom daňové subjekty tvrdili, že sa kameň v podnikoch opracováva a teda rastie jeho hodnota. Následne došlo k intrakomunitárnemu dodaniu

do Česka, ďalej do Srbska, po krátkej dobe naspäť na Slovensko. Celý proces sa niekoľkokrát opakoval, pričom sa stále jednalo o ten istý neopracovaná kameň, ktorý bol kúpený na začiatku reťazca.³¹

Ďalšou odhalenou nelegálnou činnosťou je prípad označovaný „**Hydina**“, v ktorom sa jednalo o fiktívne obchodovanie s hydinou, bravčovým, hovädzím mäsom a sójou. Zachránený nevyplatený odpočet zo strany štátu bol ohodnotený na 3,8 milióna Eur a celková odhadovaná škoda na 43 miliónov Eur.³²

V Českej republike bol hneď v **júni roku 2014** prvýkrát odhalená daňová trestná činnosť, na základe akcie „**ELIS**“. Vďaka rýchlej reakcii a výmene informácií medzi členmi daňovej Koby sa podarilo zabrániť škode vo výške 270 mil. Eur. Okrem toho došlo k obvineniu štyroch osôb z pokusu trestnej činnosti krátenia dane. Medzi obvinenými osobami došlo k vytvoreniu fiktívnych obchodných reťazcov. Medzi jednotlivými subjektmi obchodného reťazca dochádzalo k vystavovaniu podvodných faktúr na tzv. „nanodisk“, ďalej predávajúcich protokolov, príjmových dokladov a ďalších dokumentov. V spomínaných fiktívnych dokladov malo byť deklarované dodanie tovaru na Cyprus. Obvinené osoby následne neoprávnenie žiadali z dodania tovaru vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

Naposledy (rok 2018) boli vďaka daňovej Kobre odhalené podvody maskované za podnikanie v oblasti polygrafie vo výške takmer 800 mil. Kč. Za trestný čin krátenia dane bolo obvinených celkom 5 osôb zúčastnených v prípade s názvom „**TISKAR**“. Vďaka prípadu, ktorý súvisel s neoprávnené krátenými odpočtami dane bola odhalená skupina osôb, ktorým malo byť v súvislosti s poradenstvom a obchodom v oblasti polygrafie, grafického spracovania dát a najmä v rámci obchodu s použitými tlačiarenskými strojmi, taktiež neoprávnené vyplatené viac ako 750 mil. Kč na daňových odpočtoch. Podvod spočíval v tom, že podvodníkmi boli predkladané daňové priznania s podvodnými plneniami, z ktorých očakávali vyplatenie odpočtu. Dôležitá skutočnosť je, že na daňovom podvode sa mali podieľať aj dvaja pracovníci príslušného finančného úradu.

³¹ FINANČNÁ SPRÁVA. Daňová kobra – prípad „Kameň“ [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_pricap-kamen-na/bc

³² FINWEB. Polícia odhalila daňovú megakauzu Roxor. Štát stratil vyše 15 miliónov [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: <https://finweb.hnonline.sk/ekonomika/857550-policia-odhalila-danovu-megakauzu-roxor-stat-stratil-vyse-15-milionov>

V Slovenskej aj v Českej republike funguje daňová Kobra na rovnakom princípe, teda na spolupráci už spomínaných orgánov. Z toho dôvodu možno nástroje v oboch krajinách považovať za rovnako účinné. Jediným rozdielom je, že v ČR je nástroj rozdelený na Centrálnu a Regionálnu Kobru a v SR funguje daňová Kobra ako jeden komplexný celok.

4.3.7 Kontrolný výkaz a kontrolné hlásenie

Kontrolný výkaz (Kontrolné hlásenie) bol zavedený ako opatrenie, vďaka ktorému správca dane získa informácie o vybraných transakciách realizovaných platiteľmi dane a vďaka nim spolu s ostatnými údajmi môže potom **jednoduchšie identifikovať rizikové spojenia platiteľov dane**, ktorých cieľom je neoprávnené znižovanie svojej daňovej povinnosti alebo neoprávneného uplatňovania odpočtu. Mechanizmus fungovania kontrolného výkazu (kontrolného hlásenia) spočíva v tom, že platelia dane vykazujú v danej štruktúre údaje o stanovených plneniach, ktoré potom správcovia dane navzájom **porovnávajú a „párujú“**. Správca dane môže teda jednoducho zistiť či odpočet dane, na ktorý si nárokuje odberateľ je oprávnený a či z tohto plnenia dodávateľ odviedol daň, prípadne či si daňový subjekt neznížil svoju daňovú povinnosť.

Nástroj je možné použiť k eliminácii únikov na DPH uvedených v *tabuľke 4.11*.

Tabuľka 4.11 Úniky eliminované zavedením kontrolného výkazu (kontrolného hlásenia)

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nároku na odpočet dane je nástrojom odstránená, avšak len v situácií, kedy majú oba daňové subjekty povinnosť podávať kontrolné hlásenie v rovnakom období, t. j. buď obaja za mesiac alebo štvrťrok. V tomto prípade nástroj spáruje plnenia a tým zamedzí tomu, aby prvý subjekt neodviedol daň, jedná sa teda o PNN nástroj. Ak sa však bude jednať o dorubovacie konanie, kde bude únik odhalený, môže sa jednať aj o RN nástroj.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
<p>Vďaka nástroju bol eliminovaný únik na DPH, kedy dochádzalo machináciám v účtovníctve. V tomto prípade dodávateľ faktúry nezachytil v účtovníctve a teda ani neodviedol daň, avšak na druhej strane si dodávateľ z tejto transakcie uplatnil odpočet. Ak by k takémuto úniku došlo teraz, vďaka kontrolnému výkazu (kontrolnému hláseniu) by bolo zistené, že z transakcie, z ktorej si odberateľ uplatňuje odpočet, nebola odvedená daň a to vďaka vzájomnému porovnávaniu faktúr, ktoré umožňuje spomínaný nástroj. V spomínanej situácii teda možno konštatovať, že sa jedná o PNN. V inom prípade, kedy majú subjekty rozdielne obdobie pre podávanie kontrolného výkazu (kontrolného hlásenia), teda jeden má mesačné a druhý štvrťročné, jedná sa o RN, pretože spáruje plnenia až po tom, ako môže byť jednému subjektu vyplatený neoprávnený nadmerný odpočet alebo ako si neoprávnene zníži svoju daňovú povinnosť. A nakoniec sa môže jednať aj o PNZ a to z dôvodu, že pokiaľ si daňový subjekt vystaví fiktívnu faktúru, chýba mu DIČ odberateľa, ktoré je potrebné vyplniť do kontrolného výkazu (kontrolného hlásenia), je teda celkovo zabránené realizácií daňového úniku.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓
<p>Vymieňanie faktúr v účtovníctve, kde si si dodávateľ vystaví faktúru na vyššiu sumu a následne do účtovníctva zachytí nižšiu, prípadne je vystavená faktúra na nižšiu sumu, než tá ktorú si zachytí v účtovníctve odberateľ. Tento únik je taktiež za pomoci kontrolného výkazu (kontrolného hlásenia) eliminovaný, pričom nástroj môže byť pôsobiť ako PNN alebo RN a to z dôvodu uvedeného v predchádzajúcom bode.</p>		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
<p>Odhalený je aj únik, kedy neplatiteľ vystavuje faktúru s DPH, pretože ak si bude chcieť odberateľ uplatniť z prevedenej transakcie odpočítanie dane, vďaka kontrolnému výkazu (kontrolnému hláseniu) bude opäť odhalená skutočnosť, že dodávateľ daň neodviedol. Tu bude nástroj PNN alebo RNN, z vyššie uvedeného dôvodu.</p>		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
<p>Nie je možné ani uplatniť si odpočet z tej istej faktúry dvakrát. Nástroj môže pôsobiť rôzne. Ak by sa jednalo o situáciu, kedy fiktívny dodávateľ poskytuje plnenie odberateľovi, tak v tomto prípade by sa jednalo o PNZ, pretože dodávateľ by nemohol vyplniť DIČ dodávateľa. V prípade, kedy by si odberateľ uplatnil odpočet dvakrát a dodávateľ odviedol daň len jedenkrát, jednalo by sa o PNN, pretože na základe porovnania faktúr by došlo k zabráneniu uplatnenia odpočtu dvakrát. A nakoniec ak by sa jednalo o subjekty s rozdielnym obdobím pre podávanie kontrolného výkazu (kontrolnému hláseniu) šlo by o RN.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓
<p>Sú eliminované aj úniky so zálohovými platbami. Ako už bolo spomínané, systém porovnáva stanovené plnenia, preto je vďaka nemu možné odhaliť, že si odberateľ uplatnil odpočet zo zálohy a dodávateľ neodviedol daň, buď k tomu môže dôjsť v rámci vyrubovacieho alebo dorubovacieho konania, preto je možné nástroj zaradiť medzi PNN alebo RN.</p>		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓
Karuselové podvody		
<p>V neposlednom rade dochádza k eliminovaniu tuzemských karuselových podvodov, pretože vďaka porovnávaní údajov z kontrolného výkazu (kontrolnému hláseniu) je možné jednoduchšie spájať a odhaľovať jednotlivé články reťazových obchodov, avšak len pri transakciách s miestom plnenia v tuzemsku. Komplikácia však nastáva, pokiaľ sú uskutočňované dodania do iného členského štátu či vývozy do tretích krajín, pretože v tých prípadoch už zákon neukladá povinnosť podávať kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie). Nástroj pritom možno radiť medzi PNN alebo RN a to podľa situácií, do ktorých sa dostávajú daňové subjekty v jednotlivých článkoch karuselových podvodov. Vysvetlenie, kedy je nástroj radený medzi PNN a RN už prebehlo v prvom bode.</p>		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z vyššie uvedeného je možné tvrdiť, že nástroj je podľa zvoleného kritéria zaradený v určitých situáciách medzi PNZ a inokedy medzi PNN alebo aj RN.

Okrem už spomínaných prínosov je nutné zmieniť, že vďaka nástroju došlo aj zvýšenie efektivity daňových kontrol, pretože správca dane sa môže zacieliť na subjekty, ktoré sú zaplatené v nelegálnej činnosti.

Ďalej sú potom v *tabuľke 4.12* stanovené úniky, ktoré pôsobením kontrolného výkazu (kontrolného hlásenia) nemožno eliminovať.

Tabuľka 4.12 Úniky neeliminované zavedením kontrolného výkazu (kontrolného hlásenia)

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nároku na odpočet dane nie je nástrojom odstránená v prípade, kedy má každý subjekt povinnosť podávať kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie) za iné obdobie. Vtedy nástroj spáruje plnenia až po tom, ako je napr. vyplatený odpočet, ale daň ešte nebola odvedená.
Úniky s použitým tovarom z iného členského štátu, nie sú nástrojom odstránené, pretože kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie) „nespojí“ plnenia u dodávateľa a odberateľa, keďže dodávateľ je z iného členského štátu a teda v tuzemsku nemusí podávať kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie).
Únik, kde osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň neprizná a neodvedie daň z prijatia služby od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu, nie je nástrojom odstránený. Dôvodom je to, že poskytovateľ zo zahraničia nemá povinnosť podať kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie), preto ani nemôže dôjsť k tomu, že nástroj spáruje plnenia a zistí, že prijímateľ služby mal odvieť daň, v prípade, ak sa tak nestalo.
Nástrojom nie sú odstránené ani úniky, kedy platiteľ dane poskytuje bezodplatné plnenia voči zamestnancom alebo na vlastnú spotrebu. Prijímateľ takéhoto plnenia si nebude nárokovať na odpočet, nebude podávať daňové priznanie, ani kontrolný výkaz, keďže sa jedná o bezodplatné plnenia. Nemožno teda použiť nástroj na elimináciu úniku.
Kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie) neodstraňuje ani úniky, kedy dochádza k nelegálnej výrobe a distribúcií produktov, z dôvodu, že ak je tovar predávaný na trhu bez dane, odberateľ si z takého predaja nebude uplatňovať odpočet a nebude takéto plnenie ani udávať v kontrolnom výkaze (kontrolnom hlásení). A ak dôjde k prípadu, kedy bude takéto produkty predávať legálnym spôsobom platiteľom, tak oba subjekty uvedú v kontrolnom výkaze (kontrolnom hlásení) rovnaké čiastky a nejde teda z toho dôvodu odhaliť, že daň z pridanej hodnoty bola stanovená z nižšieho základu dane, z dôvodu, že nebola odvedená spotrebná daň.
Úniky pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji nie sú odstránené z dôvodu, že u týchto subjektov síce môže dochádzať k podávaniu kontrolného výkazu (kontrolného hlásenia), avšak produkty sú predávané neplatiteľom, ktorí nemajú povinnosť podávať tento výkaz. Opäť teda nemožno spárovať uskutočnené plnenia.

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
Ako už bolo spomínané, tak povinnosť podať kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie) má len platiteľ dane, preto nemožno nástrojom eliminovať únik, kde dochádza k umelému znižovaniu obratu , alebo eliminovať prípady, kedy sa daňový subjekt neregistruje za platiteľa .
Z predchádzajúceho bodu je možné odvodiť, že nedochádza ani k odstráneniu úniku, kedy daňový subjekt nepožiada o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru po prekročení stanoveného obratu. A taktiež únikov, kedy zahranické subjekty sa neregistrujú za platiteľa dane v tuzemsku.
U platiteľov, ktorí si uplatňujú výdavky a odpočet DPH z „kúpených blokov“ z ERP a celkovo daňových dokladov nie je únik zamedzený. Keby totiž kontrolný výkaz porovnal daňové doklady u dodávateľa a u „fiktívneho“ odberateľa, ktorý si takéto doklady zadovážil, všetko by sedelo a nezistilo by sa, že transakcia medzi subjektmi neprebehla, za predpokladu, ak na doklade nie sú stanovené napr. DIČ.
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Fingované intrakomunitárne dodávky tovaru nie sú odstránené, pretože kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie) je povinný podať platiteľ, avšak len zo zdaniteľných plnení s miestom plnenia v tuzemsku.
Z rovnakého dôvodu, ako tomu bolo aj v predchádzajúcom bode nedochádza ani k odstráneniu únikov pri dovoze tovaru z tretích štátov , pri ktorých má následne dôjsť k dodaniu tovaru do iného členského štátu.
Kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie) nevedie k eliminácii únikom realizovaným tzv. „bielymi koňmi“, z dôvodu, že ak by aj spomínané daňové subjekty podali riadne kontrolné hlásenie, daň neodvedú, pretože po splnení svojho účelu sa stávajú nekontaktnými.
Pokiaľ bol deklarovaný predaj iného tovaru , než v skutočnosti prebehol, nemožno tento únik odhaliť aplikáciou nástroja, pretože pokiaľ budú porovnané zdaniteľné plnenia odberateľa a dodávateľa, všetko bude sedieť a nebude možné z údajov vyčítať, že sa v reálne jedná o iný tovar, než je deklarovaný vo faktúrach.
U umelo podhodnotených cenách nie je možno zabrániť, pretože tieto úniky sú uskutočňované u neplatiteľov a tí nie sú povinní podávať kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie).
U umelo nadhodnotených cenách nástroj taktiež nezabráni úniku, pretože dodávateľmi zväčša neodvedú daň z platobnej neschopnosti a to, že je za celým únikom dohoda o nadhodnotení cien kontrolným výkazom (kontrolným hlásením) nebude odhalené.

Neeliminované úniky na DPH
Karuselové podvody
Všetky karuselové podvody , ktoré sa týkajú transakcií s miestom plnenia v inom členskom štáte, prípadne v tretej krajine nie sú nástrojom odstránené, pretože ako už bolo niekoľkokrát zmieňované, kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie) má platiteľ podávať len za zdaniteľné plnenia s miestom plnenia v tuzemsku. Teda pokiaľ subjekty v určitom článku karuselových podvodov uskutočnia transakcie s miestom plnenia mimo tuzemsko, kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie) takéto plnenia nebude môcť spárovať.

Zdroj: Vlastné spracovanie

V závere je nutné dodať, že nástroj nie je možné aplikovať pri všetkých typov únikov na DPH. Kontrolný výkaz (Kontrolné hlásenie) je totiž možné aplikovať len na zdaniteľné plnenia s **miestom plnenia v tuzemsku**³³ a z toho vyplýva, že jeho zavedením je možné eliminovať len tie úniky, ktoré sa týkajú spomínaných plnení.

V porovnaním fungovania nástroja v Slovenskej a Českej republike je možné vyvodiť, že okrem toho, že daňové subjekty v SR sú povinné podávať kontrolné hlásenie podľa zdaňovacieho obdobia a daňové subjekty v ČR za kalendárny mesiac,³⁴ je ako kontrolný výkaz, tak aj kontrolné hlásenie účinnými nástrojmi fungujúcimi na rovnakom princípe.

4.3.8 Superzaist'ovací príkaz a zaist'ovací príkaz

Cieľom superzaist'ovacieho (zaist'ovacieho) príkazu je zabezpečiť efektívnejšie platenie daní rizikových subjektov a to rozšírením zákonných opatrení o **možnosť zaistiť majetok** v prípade podozrenia z realizácie daňového úniku. V podstate ide o to **získať kontrolu nad finančnými prostriedkami**, ktoré môžu súvisieť s transakciami zakladajúcimi daňový únik. Pokiaľ má platiteľ dane na svojom bankomatovom účte prechodné finančné prostriedky neodpovedajúce jeho majetkovým pomerom, môže u správcu dane vzniknúť odôvodnená obava, že daň, u ktorej doposiaľ neuplynul deň splatnosti, alebo daň, ktorá doposiaľ nebola stanovená, bude v dobre jej vymáhateľnosti nedobytná. Ak má teda správca dane takúto odôvodnenú obavu, ktorú má aj podloženú dôkazmi, vydá superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz, ktorým uloží daňovému subjektu úhradu stanovenej čiastky. Správca dane je však pri vydávaní superzaist'ovacieho

³³ Okrem toho aj v zvláštnom režime pre investičné zlato, pre viac pozri kapitola 4.2.2.

³⁴ Okrem fyzických osôb, ktoré sú povinné podávať kontrolné hlásenie v lehote pre podávanie daňového priznania.

(zaist'ovacieho) príkazu obmedzený, t. j. môže ho použiť len v určitých situáciách. Správca dane môže napr. vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz vtedy, pokiaľ má daňový subjekt všetok majetok vo forme „obracajúcej sa“ úhrady na bankomatovom účte, t. j. daňový subjekt môže kedykoľvek previesť finančné prostriedky nenávratne kamkoľvek. V tomto prípade existuje odôvodnená obava, že daň bude v dobre jej vymáhateľnosti nedobytná, avšak je nutné splniť podmienku, že výška predpokladaného úniku na dani bude vyššia než hodnota majetku. Až po tom, ako sú splnené tieto podmienky môže správca dane vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz.

V tabuľke 4.13 sú potom uvedené úniky na dani, ktoré sú za použitia nástroja eliminované.

Tabuľka 4.13 Úniky eliminované použitím superzaist'ovacieho (zaist'ovacieho) príkazu

Eliminácia úniku na DPH		
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom		
Základná podoba úniku na DPH, kde prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nároku na odpočet dane je nástrojom odstránená. Dôvodom je fakt, že pokiaľ má správca dane odôvodnenú obavu, že daň nebude zaplatená, vydá príkaz na úhradu stanovenej čiastky. Tento príkaz však môže vydať v troch situáciách. V prvej situácii môže správca dane vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz vydať ešte pred tým, než bola vôbec daň stanovená, zabráni teda vôbec vzniku daňového úniku, nástroj je v tomto prípade radený medzi PNZ. V ďalšom prípade ho správca dane môže vydať, ak už bolo podané daňové priznanie, jedná sa teda o PNN a v neposlednom rade môže byť príkaz vydaný v dorubovacom konaní, a vtedy sa jedná o RN.		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓
Úniky pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji môžu byť nástrojom odstránené v prípade, ak odpočty dane z pridanej hodnoty za niekoľko zdaňovacích období prevyšujú daňovú povinnosť. Táto situácia môže značiť, že daňový subjekt síce nakupuje tovary a služby, ale následne nič nepredáva, čo môže evokovať to, že zatajuje príjmy z predajov, a z týchto plnení ani nepriznáva a neodvádza daň. Správca dane môže teda použiť superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz a to buď vo vyrubovacom konaní, potom bude nástroj radený medzi PNN alebo ďalej môže byť použitý v dorubovacom konaní, kde je radený medzi RN. Je však nutné podotknúť, že v tomto prípade môže byť superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz použitý veľmi zriedkavo a to z dôvodu, že správca dane musí splniť ďalšie podmienky, aby mohol vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz.		
PNZ	PNN	RN
	✓	✓

Eliminácia úniku na DPH		
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty		
<p>Superzaist'ovací (Zaist'ovací) príkaz vedie k eliminácii únikom realizovaným tzv. „bielymi koňmi“, z dôvodu, že u týchto subjektov sa predpokladá, že na ich účtoch sú finančné prostriedky, ktoré neodpovedajú ich majetkovým pomerom, a zároveň sa predpokladá, že spomínané subjekty potom môžu previesť finančné prostriedky nenávratne kamkoľvek. Spomínané skutočnosti potom vedú správcu dane k obave, že daň nebude odvedená a preto môže vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz. Ten môže vydať ešte pred tým, než bolo daňové priznanie podané, prípadne po tom, ako bolo podané alebo až v rámci daňovej kontroly. V závislosti na tom sa jedná o PNZ, PNN alebo RN.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓
Karuselové podvody		
<p>V neposlednom rade dochádza k eliminovaniu všetkých druhov karuselových podvodov, pretože v týchto podvodoch sú zapojení platitelia typu „biele kone“ (Missing trader) a predpokladá sa, že na ich účte sú finančné prostriedky, ktoré neodpovedajú ich majetkovým pomerom a taktiež, ktoré môžu byť kedykoľvek nenávratne prevedené kamkoľvek. Na účet Missing tradera sú prijímané finančné prostriedky napr. od iného tuzemského platiteľa a tieto prostriedky sú ďalej prevádzané dodávateľovi, spravidla na jeho zahraničný účet. Táto skutočnosť dáva podnet k úvahe, že Missing trader nadobúda tovar z iného členského štátu, dováža tovar alebo prima službu od daňového subjektu, ktorý nie je z tuzemska. Z toho vyplýva, že je v režime samozdanenia s následným uskutočnením tuzemského zdaniteľného plnenia, z čoho plynie logicky správny predpoklad vzniku vysokej daňovej povinnosti. Vďaka tejto skutočnosti môže správcovi dane vzniknúť, že odôvodnená obava, že daň nebude zaplatená a následne môže vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz a tak zabráni následnému nelegálnemu konaniu. Použitím nástroja teda dôjde k celkovému zabráneniu realizácie úniku a z toho dôvodu je teda superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz radený medzi PNZ. Správca dane však v určitých situáciách môže použiť nástroj až vo vyrubovacom alebo dorubovacom konaní, preto môže byť radený aj medzi PNN alebo RN.</p>		
PNZ	PNN	RN
✓	✓	✓

Zdroj: Vlastné spracovanie

Superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz môže byť v určitých situáciách potom radený medzi PNZ, inokedy medzi PNN alebo RN. Závisí podľa okamihu, kedy ho správca dane použije. Ďalej sú v *tabuľke 4.14* uvedené úniky na dani, ktoré nie sú za použitia nástroja eliminované.

Tabuľka 4.14 Úniky neeliminované použitím superzaist'ovacieho (zaist'ovacieho) príkazu

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
<p>Úniky s použitým tovarom z iného členského štátu nie sú nástrojom odstránené. Dôvodom je fakt, že ako bolo už vyššie popísané, tak superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz môže správca dane použiť len v určitých situáciách, po splnení určitých podmienok, práve z toho dôvodu to používa pri väčších daňových únikoch. Pokiaľ má správca dane odôvodnenú obavu, že daň bude v dobre jej vymáhateľnosti nedobytná, použije v tomto prípade skôr daňovú kontrolu na odhalenie úniku.</p>
<p>Vďaka nástroju nie je eliminovaný únik na DPH, kedy dochádzalo machináciám v účtovníctve. Ak daňový subjekt priznáva a platí daň len z určitých plnení, správca dane nemusí zistiť, že niektoré plnenia daňový subjekt zatajuje a že z nich neplatí daň, preto ani nemusí vydať príkaz.</p>
<p>Vymieňanie faktúr v účtovníctve, kde si si dodávateľ vystaví faktúru na vyššiu sumu a následne do účtovníctva zachytí nižšiu, prípadne je vystavená faktúra na nižšiu sumu, než tá ktorú si zachytí v účtovníctve odberateľ. Tento únik nie je za pomoci nástroja eliminovaný, a to z dôvodu, že tu dodávateľ zaplatí daň, preto pre správca dane nemusí byť podozrivý a preto ani nemusí vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz.</p>
<p>Odhalený nie je aj únik, kedy neplatiť vystavuje faktúru s DPH. Neplatiť vo všeobecnosti nemá povinnosť odvádzať daň, preto správca dane nebude vydávať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz, aby si „poistil“ zaplatenie dane.</p>
<p>Nie je možné ani zabrániť situácií, kedy si odberateľ uplatní odpočet z tej istej faktúry dvakrát. Superzaist'ovací (Zaist'ovací) príkaz je používaný na zabránenie realizácie úniku či zabránenie nezaplateniu dane zo strany dodávateľa. Nástroj teda nie je možné použiť na odstránenie úniku, ktorý je realizovaný odberateľom.</p>
<p>Nie sú eliminované ani úniky so zálohovými platbami. To, že sa pri transakciách používajú aj zálohové platby nemusí byť podnetom pre obavu z nezaplatenia dane. Z toho dôvodu správca dane nebude vydávať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz.</p>
<p>Únik, kde osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň neprizná a neodvedie daň z prijatia služby od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu, nie je nástrojom odstránený. Ako už bolo spomínané vyššie nástroj je používaný v situácií, kedy sa predpokladá, že platiť, ktorý má povinnosť odvieť daň tak neučiní. U osoby, ktorá nie je identifikovaná pre daň sa nepredpokladá, že by mala povinnosť odvieť daň a teda následne ani daň neodvieť. V tomto prípade teda ani správca dane nebude používať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz.</p>

Neeliminované úniky na DPH
Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom
<p>Nástrojom nie sú odstránené ani úniky, kedy platiteľ dane poskytuje bezodplatné plnenia voči zamestnancom alebo na vlastnú spotrebu. Tu je síce „dodávateľom“ platiteľ, avšak správca dane nepredpokladá, že by platiteľ mohol realizovať takéto bezodplatné plnenia, pokiaľ si plní všetky ostatné povinnosti voči štátu.</p>
<p>Superzaist'ovací (Zaist'ovací) príkaz neodstraňuje ani úniky, kedy dochádza k nelegálnej výrobe a distribúcií produktov, z dôvodu ak dôjde k prípadu, kedy bude takéto produkty predávať legálnym spôsobom platiteľom, tak oba subjekty si splnia svoje povinnosti, teda jeden odvedie daň a druhý si nárokuje na odpočet. Správca nemá dôvod na vydávanie nástroja, pokiaľ je daň zaplatená. V prípadoch, kedy je tovar nelegálne predávaný sa táto skutočnosť veľmi ťažko zisťuje a dokazuje, preto je v podstate aj tu nástroj neúčinný.</p>
<p>Nástrojom nemožno eliminovať únik, kde dochádza k umelému znižovaniu obratu, alebo eliminovať prípady, kedy sa daňový subjekt neregistruje za platiteľa. Ako už bolo spomínané, tak superzaist'ovací (zaist'ovací) je zameraný na kontrolu daňových povinností platiteľov, nie neplatiteľov, z toho dôvodu nemôže zabrániť únikom na dani, ktoré sú realizované neplatiteľmi.</p>
<p>Nedochádza ani k odstráneniu úniku, kedy daňový subjekt nepožiadá o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru po prekročení stanoveného obratu. A taktiež únikov, kedy zahraničné subjekty sa neregistrujú za platiteľa dane v tuzemsku. Z vyššie spomínaného dôvodu opäť nemôže správca dane vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz u neplatiteľov, ktorý sa neregistrujú. Čo sa týka zahraničných subjektov, tak tie je celkovo obťažnejšie kontrolovať a teda je náročné použiť nástroj, ktorý by úplne zabránil daňovým únikom realizovaným týmito subjektmi.</p>
<p>U platiteľov, ktorí si uplatňujú výdavky a odpočet DPH z „kúpených blokov“ z ERP a celkovo daňových dokladov nie je únik zamedzený. Tento únik spočíva v tom, že si daňový subjekt znižuje svoju daňovú povinnosť, neznamená to však v zásade to, že daň nebude vôbec odvedená, nemožno teda použiť nástroj k eliminácii tohto úniku na dani.</p>
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
<p>Fingované intrakomunitárne dodávky tovaru nie sú odstránené z dôvodu, že pri intrakomunitárnom dodaní má povinnosť odvieť daň odberateľ v inom členskom štáte, z toho dôvodu správca dane nemá dôvod vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz.</p>
<p>Z rovnakého dôvodu, ako tomu bolo aj v predchádzajúcom bode nedochádza ani k odstráneniu únikov pri dovoze tovaru z tretích štátov, pri ktorých má následne dôjsť k dodaniu tovaru do iného členského štátu.</p>

Neeliminované úniky na DPH
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty
Pokiaľ bol deklarovaný predaj iného tovaru , než v skutočnosti prebehol, nemožno tento únik odhaliť aplikáciou nástroja, pretože z týchto plnení dodávateľa podozrivý odvádza daň, preto správca dane nemá dôvod na to, aby mal o daňovom subjekte pochybnosti a teda, aby vydal superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz.
U umelo podhodnotených cenách nie je možno zabrániť, pretože u týchto únikov taktiež dodávateľ odvádza daň.
U umelo nadhodnotených cenách nedochádza k zabráneniu úniku pretože, ak je dodávateľ napr. v likvidácii, tak správca dane nemá zaistiť aký majetok.

Zdroj: Vlastné spracovanie

V závere je možné tvrdiť, že zavedený nástroj účinne funguje v Českej republike. V Slovenskej republike bol nástroj zavedený len pred cca rokom, preto ešte nemožno hodnotiť výsledky zavedenia nástroja, avšak keďže bol princíp tohto prostriedku prebraný z Českej republiky, predpokladá sa, že bude viesť k rovnakým pozitívnym výsledkom.

4.3.9 Index daňovej spoľahlivosti a inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby

Účel zavedenia indexu daňovej spoľahlivosti (inštitútu nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby) je **chrániť spoľahlivých platiteľov dane** a zároveň **vybrať priznanú daň** do verejného rozpočtu. Pokiaľ si platiteľ dane neplní svoje povinnosti, dostáva označenie „nespoľahlivý“ a táto skutočnosť je potom zverejnená diaľkovým prístupom na webových stránkach Finančnej správy SR alebo v celoštátnom registri platiteľov DPH registrovaných v ČR.³⁵ Nástroj je teda radený medzi PNZ v prípade, pokiaľ si odberateľ zistí o dodávateľovi, že je „nespoľahlivý“ a na základe tejto skutočnosti s ním nebude obchodovať. Pokiaľ však odberateľ bude vedieť o dodávateľovi, že je „nespoľahlivý“ a aj napriek tomu s ním bude obchodovať musí brať v úvahu aj skutočnosť, že pokiaľ si takýto platiteľ nebude plniť svoje povinnosti voči verejnému rozpočtu, preberá za neho povinnosti súvisiace so zaplatením dane. Nástroj je v tomto prípade potom radený medzi PNN alebo RN v závislosti od toho, či sa jedná o vyrubovacie konanie alebo dorubovacie konanie.

³⁵ V SR zoznam nespoľahlivých subjektov je verejne zverejnený, avšak index daňovej spoľahlivosti slúži zatiaľ pre potreby Finančnej správy SR.

Nástroj nebude už ďalej analyzovaný, keďže pri nespoľahlivom platiteľovi predchádzajú povinnosti so zaplatením dane na odberateľa, takže budú odstránené tie isté úniky ako pri spoločnom a nerozdielnom ručení za daň (ručení príjemcu zdaniteľného plnenia), pozri *kapitolu 4.3.4.*

Je nutné taktiež poznamenať, že v Slovenskej republike existujú dva nástroje súvisiace s nespoľahlivým platiteľom. Prvým z nich je index daňovej spoľahlivosti, v rámci ktorého sú daňové subjekty hodnotené podľa plnenia svojich povinností voči správcovi dane a podľa toho sú rozdeľované na subjekty spoľahlivé, menej spoľahlivé a nespoľahlivé, ale toto hodnotenie zatiaľ slúži len pre potreby Finančnej správy SR. Spomínaný nástroj bol zavedený ešte len začiatkom tohto roka, preto nemožno ešte objektívne hodnotiť či jeho zavedenie bolo dobrým krokom, avšak predpokladá sa, že toto opatrenie bude slúžiť najmä správcovi dane, aby po tom, ako zhodnotia, že nejaký subjekt je nespoľahlivým, mohli hneď konať použitím iného nástroja, ako napr. superzaist'ovacieho príkazu. Druhým nástrojom je klasický zoznam daňových dlžníkov, čo predstavuje ekvivalent k nespoľahlivému platiteľovi a nespoľahlivej osobe v Českej republike. Ďalej je potrebné dodať, že do roku 2017 mali povinnosť odberatelia zo SR, ktorí obchodovali s nespoľahlivým platiteľom ručiť za nimi nezaplatenú daň, avšak s účinnosťou od 1.1.2018 túto povinnosť už nemajú. V Českej republike je stále zachovaná povinnosť odberateľa ručiť za nezaplatenú daň nespoľahlivým platiteľom.

4.3.10 Centrálna evidencia účtov

Cieľom zavedenia databázy je podporiť zákonom určené orgány pri **odhaľovaní trestnej činnosti**, najmä v oblasti hospodárskej a finančnej kriminality, a stíhaní páchatel'ov trestných činov. Vďaka nástroju môžu byť získavané informácie o daňových subjektoch, ktorí sú zapletení do karuselových podvodov a vďaka týmto informáciám môže dochádzať k urýchleniu celého procesu vyšetrovania karuselových podvodov, pretože vďaka pohybu na bankomatových účtoch bude jednoduchšie zistiť prepojenie subjektov v podvodných reťazcoch. V Slovenskej republike nie je zavedená podobná databáza o evidencii účtov, avšak je nutné podotknúť, že pokiaľ Finančná správa SR, orgány činné v trestnom konaní či iné orgány v rámci odhaľovania daňových únikov potrebujú získať informácie o účtoch podozrivých subjektov, tieto informácie získajú priamo od jednotlivých bánk v rámci súčinnosti tretích osôb.

Podrobná analýza centrálnej evidencie účtov nebude prevedená, pretože za jedno nástroj bol v ČR zavedený ešte len začiatkom roka 2018 a zároveň je len nástrojom pomocným, t. j. nezabraňuje priamo realizácií únikov, ale pomáha pri tom, aby vôbec nedošlo k realizácií únikov, teda možno ho radiť aj k PNZ, alebo pomáha pri odhaľovaní daňových únikov (napr. v rámci daňovej Kobry), takže ho možno radiť medzi PNN či RN.

4.4 Zhrnutie

V kapitolách 4.3.1 až 4.3.10 bola prevedená komparácia nástrojov, ktoré boli zavedené v rokoch 2009 až 2018 v Slovenskej a Českej republike, a viedli k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty. Komparácia bola prevedená na základe zvoleného kritéria, ktorým bol časový okamžik, v ktorom daná nástroj pôsobí. Na základe kritéria boli nástroje rozdelená na preventívne nástroje zamedzujúce, preventívne nástroje následné a represívne nástroje. V tabuľke 4.15 sú zachytené výsledky komparácie jednotlivo pre Slovenskú a Českú republiku.

Tabuľka 4.15 Rozdelenie nástrojov podľa zvoleného kritéria

Skupina	Nástroj	
	Slovenská republika	Česká republika
PNZ	Mechanizmus samozdanenia	Režim prenesenej daňovej povinnosti
	Spoločné a nerozdielne ručenie za daň	Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia
	Kontrolný výkaz	Kontrolné hlásenie
	Zábezpeka na daň	-
	Superzaistovací príkaz	Zaistovací príkaz
	Index daňovej spoľahlivosti	Inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby
	-	Centrálna evidencia účtov
PNN	Spoločné a nerozdielne ručenie za daň	Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia
	Registračné pokladnice	Elektronická evidencia tržieb
	Mesačné zdaňovacie obdobie	Mesačné zdaňovacie obdobie
	Zábezpeka na daň	-
	Daňová Kobra	Daňová Kobra
	Kontrolný výkaz	Kontrolné hlásenie
	Superzaistovací príkaz	Zaistovací príkaz
	Index daňovej spoľahlivosti	Inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby
	-	Centrálna evidencia účtov

Skupina	Nástroj	
	Slovenská republika	Česká republika
RN	Spoločné a nerozdielne ručenie za daň	Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia
	Registračné pokladnice	Elektronická evidencia tržieb
	Zábezpeka na daň	-
	Daňová Kobra	Daňová Kobra
	Kontrolný výkaz	Kontrolné hlásenie
	Superzaist'ovací príkaz	Zaist'ovací príkaz
	Index daňovej spoľahlivosti	Inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby
	-	Centrálna evidencia účtov

Zdroj: Vlastné spracovanie

Z výsledkov možno konštatovať, že niektoré nástroje môžu byť použité správcom dane len v jednom časovom okamžiku, ako napr. mechanizmus samozdanenia, ktorý je použitý ešte pred tým, než je vôbec podané daňové priznanie a v tomto prípade je celkom zabránené tomu, aby vôbec došlo k realizácii úniku. Iné nástroje sú viac univerzálne a možno ich použiť aj pred tým, než subjekt podá daňové priznanie, taktiež po tom ako je podané daňové priznanie, prípadne aj po vykonaní daňovej kontroly.

Ďalej sú v *tabuľke 4.16* zobrazené úniky na dani z pridanej hodnoty, ku ktorým najčastejšie dochádzalo v roku 2011 a v predchádzajúcich rokoch na dani z pridanej hodnoty. Vychádzané pritom bolo zo zoznamu daňových únikov na dani z pridanej hodnoty, ktorý bol vymedzený slovenskou finančnou správou v návrhu koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty. Okrem toho sú v *tabuľke 4.16* zobrazené aj všetky nástroje, ktoré vedú k eliminácii jednotlivých daňových únikov.

Tabuľka 4.16 Zhrnutie únikov na dani eliminovaných použitím jednotlivých nástrojov

Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom	
Prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nároku na odpočet dane.	
<ul style="list-style-type: none"> • Mechanizmus samozdanenia • Registračné pokladnice • Spoločné a nerozdielne ručenie za daň • Index daňovej spoľahlivosti • Kontrolný výkaz • Zábezpeka na daň • Superzaist'ovací príkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Režim prenesenej daňovej povinnosti • Elektronická evidencia tržieb • Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia • Kontrolné hlásenie • Zaist'ovací príkaz

Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom	
Obchodovanie s použitým tovarom, kde k úniku na dani z pridanej hodnoty dochádza v situácií, kedy dodávateľ z iného členského štátu neaplikuje režim zdaňovania prirážkou na dodávaný tovar a tuzemský odberateľ, či už zámerne alebo z nedbalosti, nesplní svoju povinnosť priznať daň z celej hodnoty tovaru.	
-	-
Nepriznanie DPH z prijatých služieb od poskytovateľov zo zahraničia alebo z iného členského štátu osobou, ktorá nie je identifikovaná pre DPH.	
-	-
Machinácie v účtovníctve. V tomto prípade dodávateľ faktúry nezachytil v účtovníctve a teda ani neodviedol daň, avšak na druhej strane si dodávateľ z tejto transakcie uplatnil odpočet.	
<ul style="list-style-type: none"> • Mechanizmus samozdanenia • Registračné pokladnice • Spoločné a nerozdielne ručenie za daň • Index daňovej spoľahlivosti • Kontrolný výkaz • Zábezpeka na daň 	<ul style="list-style-type: none"> • Režim prenesenej daňovej povinnosti • Elektronická evidencia tržieb • Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia • Kontrolné hlásenie
Vymieňanie faktúr v účtovníctve, kde si dodávateľ vystaví faktúru na vyššiu sumu a následne do účtovníctva zachytí nižšiu, prípadne je vystavená faktúra na nižšiu sumu, než tá ktorú si zachytí v účtovníctve odberateľ.	
<ul style="list-style-type: none"> • Mechanizmus samozdanenia • Registračné pokladnice • Kontrolný výkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Režim prenesenej daňovej povinnosti • Elektronická evidencia tržieb • Kontrolné hlásenie
Neplatiteľ vystavuje faktúru s DPH, následne z tejto transakcie neodvedie daň, ale na druhej strane i odberateľ uplatní odpočet na dani.	
<ul style="list-style-type: none"> • Registračné pokladnice • Kontrolný výkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Elektronická evidencia tržieb • Kontrolné hlásenie
Uplatnenie si odpočtu z tej istej faktúry dvakrát.	
<ul style="list-style-type: none"> • Mechanizmus samozdanenia • Registračné pokladnice • Kontrolný výkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Režim prenesenej daňovej povinnosti • Elektronická evidencia tržieb • Kontrolné hlásenie
Úniky so zálohovými platbami, kde si odberateľ uplatní odpočet zo zálohy a dodávateľ neodvedie daň.	
<ul style="list-style-type: none"> • Kontrolný výkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Kontrolné hlásenie
Nezdanené bezodplatné plnenia voči zamestnancom alebo na vlastnú spotrebu.	
-	-
Nelegálna výroba a distribúcia produktov.	
-	-

Podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom	
Úniky na dani pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji.	
<ul style="list-style-type: none"> • Registračné pokladnice • Superzaist'ovací príkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Elektronická evidencia tržieb • Zaist'ovací príkaz
Uplatňovanie výdavkov a odpočtov DPH z „kúpených blokov“ z ERP a celkovo daňových dokladov.	
-	-
Umelé znižovanie obratu alebo neregistrovanie sa za platiteľa.	
-	-
Nepožiadanie o registráciu z titulu nadobudnutia tovaru po prekročení stanoveného obratu. A prípady, kedy sa zahraničné subjekty neregistrujú za platiteľa dane v tuzemsku.	
-	-
Ostatné podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty	
Fingované intrakomunitárne dodávky tovaru.	
• Daňová Kobra	• Daňová Kobra
Úniky pri dovoze tovaru z tretích štátov, pri ktorých má následne dôjsť k dodaniu tovaru do iného členského štátu.	
• Daňová Kobra	• Daňová Kobra
Zriaďovanie spoločností len za účelom fakturácie, tzv. „biele kone“.	
<ul style="list-style-type: none"> • Mechanizmus samozdanenia • Spoločné a nerozdielne ručenie za daň • Index daňovej spoľahlivosti • Zábezpeka na daň • Daňová Kobra • Superzaist'ovací príkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Režim prenesenej daňovej povinnosti • Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia • Inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby • Daňová Kobra • Zaist'ovací príkaz
Deklarovaný predaj iného tovaru, než v skutočnosti prebehol.	
-	-
Umelo podhodnotené ceny.	
Zábezpeka na daň	-
Umelo nadhodnotené ceny.	
<ul style="list-style-type: none"> • Mechanizmus samozdanenia • Spoločné a nerozdielne ručenie za daň • Index daňovej spoľahlivosti • Zábezpeka na daň 	<ul style="list-style-type: none"> • Režim prenesenej daňovej povinnosti • Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia • Inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby

Karuselové podvody	
Všetky druhy intrakomunitárnych karuselových podvodov.	
<ul style="list-style-type: none"> • Mechanizmus samozdanenia • Daňová Kobra • Superzaist'ovací príkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Režim prenesenej daňovej povinnosti • Daňová Kobra • Zaist'ovací príkaz
Karuselové podvody realizované výlučne v tuzemsku.	
<ul style="list-style-type: none"> • Mechanizmus samozdanenia • Spoločné a nerozdielne ručenie za daň • Index daňovej spoľahlivosti • Zábezpeka na daň • Daňová Kobra • Kontrolný výkaz • Superzaist'ovací príkaz 	<ul style="list-style-type: none"> • Režim prenesenej daňovej povinnosti • Ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia • Inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby • Daňová Kobra • Kontrolné hlásenie • Zaist'ovací príkaz

Zdroj: Vlastné spracovanie

Je nutné podotknúť, že nie každý nástroj je flexibilný a teda, v určitých situáciách je pre konkrétny únik na dani z pridanej hodnoty účinný a inokedy nie. Týka sa to najmä mechanizmu samozdanenia (režimu prenesenej daňovej spoľahlivosti), kedy je nástroj účinný len ak sa zdaniteľné plnenie týka tovarov a služieb vymedzených v kapitole 4.1.1, 4.2.1 a taktiež pri dodaniach tovaru do iných členských štátov. Taktiež ERP (EET), kde sú vymedzené daňové subjekty, ktoré sú povinné tieto pokladnice používať a teda opäť nástroj môže prispievať k redukcii únikov realizovaných subjektmi, ktoré sú povinní pokladnice používať. U spoločného a nerozdielného ručenia za daň (ručenia príjemcu zdaniteľného plnenia) je zase dôležité, že na to, aby odberateľ ručil za nezaplatenú daň dodávateľa, musí byť dokázané, že v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo vedieť mal, či vedieť mohol, že celá daň alebo jej časť nebude zaplatená. Zábezpeku na daň musia skladať len novo registrovaní platitelia dane, ktorí sú podľa ich histórie posudzovaní, ako rizikovní. Tu teda môžu byť odstránené úniky, ktoré sú páchané novými platiteľmi dane z pridanej hodnoty. Kontrolné hlásenie sú povinní podávať platitelia DPH a len zo zdaniteľných plnení s miestom plnenia v tuzemsku. Správca dane môže vydať superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz len v prípade, ak má odôvodnenú obavu, že daň by nemusela byť odvedená.

Okrem nástrojov uvedených v tabuľke 4.16 boli zavedené aj tzv. pomocné nástroje, ktorými síce nie sú priamo eliminované úniky na dani z pridanej hodnoty, avšak tieto nástroje prenesene vedú k redukcii spomínaných nástrojov. Medzi tieto nástroje je radené mesačné zdaňovacie

obdobie a centrálna evidencia účtov. Vďaka týmto nástrojom sú potom efektívnejšie využívané opatrenia, ktoré priamo eliminujú úniky na dani z pridanej hodnoty.

Všetky nástroje popísané v *kapitolách 4.2 a 4.3* boli posudzované v rámci jednotlivých krajín. Nástroje v SR aj v ČR fungujú na rovnakom princípe, avšak u niektorých sa vyskytujú malé rozdiely. U mesačného zdaňovacieho obdobia je možné pozorovať určitú odlišnosť v dĺžke obdobia pre novo registrovaných platiteľov dane z pridanej hodnoty, kedy v Slovenskej republike je stanovených 12 mesiacov a v Českej republike je stanovená podmienka, že platiteľ dane nemôže zmeniť zdaňovacie obdobie z mesačného na štvrťročné, pre kalendárny rok, v ktorom sa registroval, a ani v bezprostredne nasledujúcom roku, čo môže predstavovať 13 až 24 mesiacov v závislosti od mesiaca, v ktorom sa registroval za platiteľa. Ďalej spoločné a nerozdielne ručenie za daň v Slovenskej republike funguje na rovnakom princípe ako ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia v Českej republike, s tým rozdielom, že od roku 2018 odberateľ v Slovenskej republike neručí za daň neodvedenú nespoľahlivým platiteľom. U daňovej Kobre je v ČR nástroj rozdelený na Centrálnu a Regionálnu Kobru a v SR funguje daňová Kobra ako jeden komplexný celok. Ďalej u v SR odberateľ neručí za nezaplatenú daň nespoľahlivým platiteľom dane. A v neposlednom rade v ČR existuje priamo nástroj, v rámci ktorého sa zjednodušuje dostupnosť informácií ohľadom bankových účtov platiteľov pre účely odhaľovania únikov na dani. V SR sú banky povinné poskytovať tieto informácie v rámci súčinnosti tretích osôb.

V závere je možné konštatovať, že nástroje, ktoré boli zavedené v rokoch 2009 až 2018, viedli k eliminácii únikov na dani z pridanej hodnoty, takže ich možno považovať za účinné riešenie. Nebolo však dosiahnuté toho, že by nástrojmi boli odstránené všetky úniky na dani z pridanej hodnoty. Práve z toho dôvodu je nutné vytvárať a prijímať ďalšie opatrenia. Najnovšie sa v rámci celej EÚ rokuje o dosiahnutí tzv. definitívneho režimu DPH, ktorý by spočíval v tom, že daň z pridanej hodnoty by sa vždy odvádzala v krajine určenia. V prípade, kedy by napr. slovenská firma dodávala tovar českej, vystavila by faktúru s českou DPH. Daň by bola vybraná slovenskou finančnou správou a následne by bola poslaná českému finančnému úradu.³⁶ Toto opatrenie by teda mohlo byť ďalším efektívnym nástrojom v eliminácii únikov na DPH.

³⁶ FINANČNÁ SPRÁVA. V boji proti podvodom na DPH spoločne [online]. [20.04.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_v-boji-proti-podvodom-na-ts

5 Záver

Cieľom diplomovej práce bolo vymedziť nástroje, ktoré boli v posledných desiatich rokoch zavedené v rámci Slovenskej a Českej republiky v rámci boja proti únikom na dani z pridanej hodnoty, a na základe zvoleného kritéria previesť analýzu týchto nástrojov s ohľadom na rôzne podoby daňových únikov realizovaných v praxi. Za zvolené kritérium bol vybraný časový okamih, v ktorom daný nástroj pôsobí.

Práca bola rozdelená do piatich kapitol, vrátane úvodu a záveru. V druhej kapitole bola definovaná daň, funkcie dane, daňová sústava a daňový systém. Ďalej bola podrobnejšie popísaná daňová sústava v Slovenskej a Českej republike, a harmonizácia nepriamych dani. Najväčší dôraz bol kladený na harmonizáciu dane z pridanej hodnoty a to z dôvodu, že práve daň z pridanej hodnoty bola kľúčovou pre potreby diplomovej práce. V poslednej časti kapitoly boli vymedzené základné ustanovenia dane z pridanej hodnoty v slovenskom a českom znení, pričom boli všetky pojmy z problematiky DPH v Slovenskej a Českej republike prevedené na rovnaký základ kvôli potrebám práce.

V tretej kapitole bol vymedzený daňový únik, ďalej bolo prevedené rozdelenie daňových únikov na legálne a nelegálne úniky. Bližšie boli popísané dôvody vzniku daňových únikov a taktiež boli popísané nelegálne daňové úniky v Slovenskej a Českej republike. Následne boli špecifikované vybrané úniky na dani z pridanej hodnoty, ku ktorým najčastejšie dochádzalo v roku 2011 a v predchádzajúcich rokoch, a to či už v Slovenskej alebo Českej republike. Vychádzané pritom bolo zo zoznamu daňových únikov na dani z pridanej hodnoty, ktorý bol vymedzený slovenskou finančnou správou v návrhu koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty. Spomínané daňové úniky boli vybrané z dôvodu, aby sa dalo poukázať na efektívnosť zavedenia nástrojov vedúcich k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v nasledujúcich rokoch. Spomínané úniky na dani z pridanej hodnoty boli rozdelené pre potreby práce podľa počtu účastníkov potrebných k uskutočneniu daného úniku, na podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s jedným účastníkom, a podvody a úniky na dani z pridanej hodnoty s najmenej dvoma účastníkmi, do ktorej sú radené najviac rozšírené karuselové podvody a ostatné podvody na dani z pridanej hodnoty.

V poslednej štvrtej kapitole boli charakterizované nástroje, ktoré boli zavedené v rokoch 2009 až 2018 a viedli k redukcii únikov na dani z pridanej hodnoty v Slovenskej a Českej republike. Následne bola prevedená analýza spomínaných nástrojov podľa zvoleného kritéria.

Z analýzy boli vyvedené následne závery. Medzi preventívne nástroje zamedzujúce možno zaradiť mechanizmus samozdanenia (režim prenesenej daňovej povinnosti), spoločné a nerozdielne ručenie za daň (ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia), kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie), superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz, index daňovej spoľahlivosti (inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby) a centrálna evidencia účtov.

Ďalej medzi preventívne nástroje následné bolo zaradené spoločné a nerozdielne ručenie za daň (ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia), registračné pokladnice (elektronická evidencia tržieb), mesačné zdaňovacie obdobie, zábezpeka na daň, kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie), superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz, index daňovej spoľahlivosti (inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby) a centrálna evidencia účtov.

Do poslednej skupiny, teda do represívnych nástrojov bolo zaradené spoločné a nerozdielne ručenie za daň (ručenie príjemcu zdaniteľného plnenia), registračné pokladnice (elektronická evidencia tržieb), zábezpeka na daň, kontrolný výkaz (kontrolné hlásenie), superzaist'ovací (zaist'ovací) príkaz, index daňovej spoľahlivosti (inštitút nespoľahlivého platiteľa a nespoľahlivej osoby) a centrálna evidencia účtov. Z vyššie uvedeného bol teda prijatý záver, že niektoré nástroje môže správca dane použiť len vo vymedzených situáciách a iné sú univerzálne, a možno ich použiť pred tým než daňový subjekt podá daňové priznanie, po tom ako podá daňové priznanie a taktiež po vykonaní daňovej kontroly.

Ďalej bolo prijatý záver, že zavedením vyššie spomínaných únikov došlo k eliminovaniu únikov na dani z pridanej hodnoty, kedy prvý subjekt neodvedie daň a druhý si nárokuje na odpočet dane, úniky súvisiace s machináciami v účtovníctve a vymieňaním faktúr v účtovníctve. Okrem toho aj prípady, kedy neplatiteľ vystavoval faktúry s DPH, kedy si daňové subjekty uplatňovali dvakrát odpočet z tej istej faktúry, zároveň úniky so zálohovými platbami, úniky pri ambulantnom, podomovom a internetovom predaji. Zároveň boli eliminované aj fingované intrakomunitárne dodania tovaru, taktiež zriaďovanie spoločností len za účelom fakturácie a v záver z časti aj intrakomunitárne karuselové podvody a karuselové podvody realizované výlučne v tuzemsku.

V závere je možné konštatovať, že nástroje, ktoré boli zavedené v rokoch 2009 až 2018, viedli k eliminácii únikov na dani z pridanej hodnoty, takže ich možno považovať za účinné riešenie. Nebolo však dosiahnuté toho, že by nástrojmi boli odstránené všetky úniky na dani z pridanej hodnoty. Práve z toho dôvodu je nutné vytvárať a prijímať ďalšie opatrenia. Najnovšie sa v rámci celej EÚ rokuje o dosiahnutí tzv. definitívneho režimu DPH, ktorý by spočíval v tom,

že daň z pridanej hodnoty by sa vždy odvádzala v krajine určenia. Zostáva však otázne, či by prípadný nový režim zdanenia nepriniesol aj nové typy únikov na dani z pridanej hodnoty, prípadne nové nástroje, ktoré by viedli ich odhaľovaniu. Žiadny systém totiž nie je stopercentný.

Zoznam použitej literatúry

Odborná literatúra

- [1] DRÁBOVÁ, M., O. HOLUBOVÁ a M. TOMÍČEK. *Zákon o dani z přidané hodnoty*. 6. aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 992 s. ISBN 978-80-7478-740-9.
- [2] HARUMOVÁ, Anna. *Dane v teórii a praxi*. 1. vyd. Bratislava: IURA EDITION, 2002. 240s. ISBN 80-89047-39-4.
- [3] KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
- [4] KUBATOVÁ, Květa. *Daňová teorie*. 2. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [5] MEDVEĎ, JOZEF a kol. *Daňová teória a daňový systém*. 1.vyd. Bratislava: Sprint dva, 2009. 288 s. ISBN 978-80-89393-09-1.
- [6] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- [7] ŠAMKO, Peter. *Daňové podvodné konania a ich dokazovanie*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 420 s. ISBN 978-80-8168-262-9.
- [8] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [9] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.
- [10] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LACHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12.aktualizovaé vyd. Praha: 1. VOX, 2014. ISBN 978-80-87480-23-6.
- [11] ZUZIKOVÁ, Alena. *Poradca, zákon o dani z pridanej hodnoty po novelách s komentárom 2017*. 1.vydanie. Žilina: Poradca. 2017. 288 s. ISSN 1335-1583.

Internetové zdroje

- [12] BUSINESS INFO. *Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení* [online]. [11.04.2018]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-vysvetluji-duvody-pro-zavedeni-kontrolniho-hlaseni-57987.html>
- [13] ČNB. *Centrální evidence účtů* [online]. [03.04.2018]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni_evidence_uctu/
- [14] DENIK. *Daňová kobra navrhuje obžalobu 11 lidí za krácení daní. Škoda je 85 milionů* [online]. [10.04.2018]. Dostupné z: <https://www.denik.cz/krimi/danova-kobra-navrhuje-obzalobu-11-lidi-z-kraceni-dani-skoda-je-85-milionu-20171205.html>

- [15] DPH. *Návrh novely zákona o DPH s účinnosťou od 1. januára 2018* [online]. [21.03.2018]. Dostupné z: <http://www.dph.sk/33/navrh-novely-zakona-o-dph-s-ucinnostou-od-1-januara-2018-uniqueiduchxzASYZNakR305SNRs3CTit6J-umTmsPTwVrguWZk/>
- [16] DPH. *Novela daňového poriadku s účinnosťou od 1. 1. 2018 a od 1. 1. 2019* [online]. [30.03.2018]. Dostupné z: http://www.dph.sk/33/novela-danoveho-poriadku-s-ucinnostou-od-1-1-2018-a-od-1-1-2019-uniqueiduchxzASYZNakR305SNRs3KVI_Sv_Jb9-T6QOQea68B8/
- [17] DPH. *Tuzemský prenos daňovej povinnosti* [online]. [21.03.2018]. Dostupné z: <http://www.dph.sk/33/tuzemsky-prenos-danovej-povinnosti-tzv-tuzemske-sektorove-samozdanenie-uniqueiduchxzASYZNakR305SNRs3PDVSMqzI1hPayX0xicUK50/>
- [18] EET MONEY. *Účtenkovku prestalo hrát 30 tisíc lidí. Zájem má zvýšit zavedení QR kódů* [online]. [31.03.2018]. Dostupné z: <http://eet.money.cz/blog/novinky-v-uctenkovce>
- [19] ELTRŽBY. *3. a 4. fáze EET v březnu a červnu 2018 neodstartuje* [online]. [31.03.2018]. Dostupné z: <http://www.eltrzby.cz/cz/o-co-jde>
- [20] E-TRŽBY. *Způsob fungování systému evidence tržeb.* [online]. [31.03.2018]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>
- [21] EUR-LEX. *Smernica Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku* [online]. [05.02.2018]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?qid=1517850365433&uri=CELEX:32017L2455>
- [22] EUR-LEX. *Smernica Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o trvanie povinnosti uplatňovať minimálnu štandardnú sadzbu* [online]. [18.11.2017]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/?uri=CELEX%3A52015PC0646>
- [23] FINANČNÁ SPRÁVA. *Elektronický systém EMCS* [online]. [29.03.2018]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/elektronicka-komunikacia/elektr-komunikacia-clo-emcs/elektronicky-system-emcs>
- [24] FINANČNÁ SPRÁVA. *Daňová kobra – prípad „Kameň“* [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_pripad-kamen-na/bc
- [25] FINANČNÁ SPRÁVA. *Diskusia k Indexu daňovej spoľahlivosti* [online]. [31.03.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_index-dan-spolahl-ts/bc
- [26] FINANČNÁ SPRÁVA. *Kontrolný výkaz DPH* [online]. [20.03.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/kontrolny-vykaz-dph#kto_podava
- [27] FINANČNÁ SPRÁVA. *Metodický pokyn k prenosu daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov* [online]. [21.03.2018]. Dostupné z:

https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_pokyny/Nepriame_dane/2018.01.05_MP_stav_prace.pdf

- [28] FINANČNÁ SPRÁVA. *Metodický pokyn k uplatneniu inštitútu ručenia za daň z pridanej hodnoty* [online]. [30.03.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_pokyny/Nepriame_dane/2018.01.09_MP_inst_rucenia.pdf
- [29] FINANČNÁ SPRÁVA. *Metodický pokyn k uplatňovaniu zdaňovacieho obdobia podľa § 77 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov účinný od 1.10.2012* [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Podnikatelia/Dan_z_pridanej_hodnoty/Informovanie/mp_dph_zdan_obd_20120110.pdf
- [30] FINANČNÁ SPRÁVA. *Metodický pokyn k zábezpeke na daň podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov* [online]. [21.03.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_pokyny/Nepriame_dane/2018/2018.02.23_MP_DPH.pdf
- [31] FINANČNÁ SPRÁVA. *Najlepšia efektívna daňová sadzba* [online]. [10.04.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_naj-eds-na/bc
- [32] FINANČNÁ SPRÁVA. *Súhrnný výkaz DPH* [online]. [30.03.2018]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/suhrnny-vykaz-dph>
- [33] FINANČNÁ SPRÁVA. *V boji proti podvodom na DPH spoločne* [online]. [20.04.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_v-boji-proti-podvodom-na-ts
- [34] FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová Kobra* [online]. [01.04.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/2016-02-02-Tiskova-konference-KOBRA.pdf>
- [35] FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová Kobra poprvé zasahovala - zachránila 270 mil. Kč* [online]. [10.04.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/danova-kobra-poprve-zasahovala-zachranila-270-mil-kc-5120>
- [36] FINANČNÍ SPRÁVA. *Zoznam daňových dlžníkov* [online]. [19.04.2018]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/zoznamy/detail/_f4211cf3-eb6d-4b43-928e-a62800e27a3a
- [37] FINANČNÍ SPRÁVA. *Daňová Kobra ukončila vyšetřování podvodu za téměř 800 milionů korun* [online]. [10.04.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/Danova-kobra-ukoncila-vysetrovani-podvodu-za-800-milionu-9089>
- [38] FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace GFŘ k aplikaci §106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících*

- ustanovení* [online]. [02.04.2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2013_Nespolehlivy-platce.pdf
- [39] FINANČNÍ SPRÁVA. *Informace GFR k aplikaci institutu nespolehlivé osoby a související problematiky podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů* [online]. [02.04.2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_GFR_NESPO.pdf
- [40] FINANČNÍ SPRÁVA. *KOBRA - podrobnosti k operaci UHLÍ* [online]. [10.04.2018]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/operace-uhli-5810>
- [41] FINANČNÍ SPRÁVA. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů* [online]. [03.04.2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Zajistovaci_prikaz_metodicka_pomucka.pdf
- [42] FINWEB. *Operácia Kameň vyšla. Odhalila podvody za 40 miliónov eur* [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: <https://finweb.hnonline.sk/ekonomika/509346-operacia-kamen-vysla-odhalila-podvody-za-40-milionov-eur>
- [43] FINWEB. *Polícia odhalila daňovú megakauzu Roxor. Štát stratil vyše 15 miliónov* [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: <https://finweb.hnonline.sk/ekonomika/857550-policia-odhalila-danovu-megakauzu-roxor-stat-stratil-vyse-15-milionov>
- [44] FINWEB. *Polícia odhalila ďalšie podvody na daniach. Štát prišiel o šesť miliónov* [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: <https://slovensko.hnonline.sk/966264-priamy-prenos-gaspar-informuje-o-dalsich-pripadoch-danovej-kobry>
- [45] HNONLINE. *Daňová zábezpeka: ochrana pre štát, brzda pre biznis* [online]. [21.03.2018]. Dostupné z: <https://hnonline.sk/expert/523675-danova-zabezpeka-ochrana-pre-stat-brzda-pre-biznis>
- [46] MF ČR. *Kontrolní hlášení DPH* [online]. [31.03.2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/kontrolni-hlaseni-dph>
- [47] MF ČR. *Ministr financí seznámil premiéra s úspěchy rezortu* [online]. [10.04.2018]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/ministr-financi-seznamil-premiera-s-uspe-29539>
- [48] MF SR. *Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne (máj 2014)* [online]. [08.03.2018]. Dostupné z: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=9633>
- [49] MF SR. *Zavedenie superzaisťovacieho príkazu* [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=84&NewsID=1034>
- [50] NÁRODNÁ BLOČKOVÁ LOTÉRIA. *Ako hrať lotériu* [online]. [08.03.2018]. Dostupné z: <https://narodnablockovaloteria.tipos.sk/sk/ako-hrat-loteriu>

- [51] NETKY. *Šéf Finančnej správy Imrecze: Chceme sa zamerať na účelové zlučovanie firiem* [online]. [29.03.2018]. Dostupné z: <http://www.netky.sk/clanok/sef-financnej-spravy-imrecze-chceme-sa-zamerat-na-ucelove-zlucovanie-firiem>
- [52] OECD. *Tax revenue* [online]. [21.04.2018]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>
- [53] PLUSKA. *Bločková lotéria: Pozor na neplatný bloček, ktorý do súťaže zaradený nebude!* [online]. [05.04.2018]. Dostupné z: <http://www.pluska.sk/spravy/z-domova/blockova-loteria-pozor-neplatny-blocek-ktory-do-sutaze-zaradeny-nebude.html>
- [54] PODNIKAJTE. *Index daňovej spoľahlivosti od roku 2018* [online]. [31.03.2018]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3375/category/dane/article/index-danovej-spolahlivosti-2018.xhtml>
- [55] PODNIKAJTE. *Rozšírenie povinnosti zložiť zábezpeku na DPH a iné zmeny v zábezpeke na DPH od roku 2018* [online]. [21.03.2018]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3457/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/zabezpeka-dph-zmeny-2018.xhtml>
- [56] PODNIKAJTE. *Tuzemské samozdanenie v roku 2017* [online]. [21.03.2018]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2942/category/dan-z-pridanej-hodnoty/article/tuzemske-samozdanenie-2017.xhtml>
- [57] PODNIKAJTE. *Virtuálna registračná pokladnica* [online]. [07.03.2018]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1955/category/dane/article/virtualna-registracna-pokladnica.xhtml>
- [58] PODNIKAM. *Čo je to fiškalizácia elektronických registračných pokladníc a prečo sa fiškalizuje?* [online]. [07.03.2018]. Dostupné z: <https://podnikam.webnoviny.sk/co-je-to-fiskalizacia-elektronicky-registracnych-pokladnic-a-preco-sa-fiskalizuje/>
- [59] PODNIKATEL. *Zálohové platby z pohľadu daně z pridané hodnoty* [online]. [01.03.2018]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/zalohove-platby-z-pohledu-dane-z-pridane-hodnoty/>
- [60] PORTÁL POHODA. *Zdaňovací období (DPH, souhrnné a kontrolní hlášení)* [online]. [01.04.2018]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/zdanovaci-obdobi-dph-souhrnne-a-kontrolni-hlasen/>
- [61] ROKOVANIA. *Návrh Akčného plánu boja proti daňovým podvodom 2017 – 2018* [online]. [29.03.2018]. Dostupné z: http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-208414?prefixFile=m_
- [62] ROKOVANIA. *Návrh koncepcie boja proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty* [online]. [22.02.2018]. Dostupné z: http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-135739?prefixFile=m_
- [63] SLOV-LEX. *Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty* [online]. [18.11.2017]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20170101.html>

- [64] SLOV-LEX. *Trestný zákon č. 300/2005 Z. z.* [online]. [22.02.2018]. Dostupné z <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2005/300/20171108.html>
- [65] SLOV-LEX. *Zákon č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov* [online]. [05.02.2018]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2014/361/20160101>
- [66] SLOV-LEX. *Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov* [online]. [17.03.2018]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/20180101>
- [67] SLOV-LEX. *Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov* [online]. [13.10.2017]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2003/595/20171230.html#predpis.cast-druha>
- [68] SLOV-LEX. *Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov* [online]. [05.02.2018]. Dostupné z: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2013/348/20140101>
- [69] SME EKONOMIKA. *Bločková lotéria ukázala podvodníkov, reštauráciu zatvorili* [online]. [08.03.2018]. Dostupné z: <https://ekonomika.sme.sk/c/6979783/blockova-loteria-ukazala-podvodnikov-restauraciju-zatvorili.html>
- [70] SME EKONOMIKA. *Zavedenie registračných pokladníc sa posúva o rok* [online]. [07.03.2018]. Dostupné z: <https://ekonomika.sme.sk/c/5666961/zavedenie-registracnych-pokladnic-sa-posuva-o-rok.html>
- [71] SPRÁVY PRAVDA. *Po daňových hriešnikoch pôjdu daniari spolu s prokurátormi* [online]. [22.03.2018]. Dostupné z: <https://spravy.pravda.sk/ekonomika/clanok/292156-podanovych-hriesnikoch-pojdu-daniari-spolu-s-prokuratormi/>
- [72] SZČO PORTÁL. *Komentár k ZDPH § 69a Daňový zástupca pri dovoze tovaru* [online]. [28.02. 2018]. Dostupné z: <http://www.szcoportal.sk/33/komentar-k-zdph-69a-danovy-zastupca-pri-dovoze-tovaru-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfWAE1d2WUufDAbm1wNmiOOKnXjaKKHPJ-tGg/>
- [73] ÚČTENKOVKA. *Účtenka podle zákona o evidenci tržeb* [online]. [31.03.2018]. Dostupné z: <https://www.uctenkovka.cz/jakhrat#pravidla>
- [74] WEB NOVINY. *Nové opatrenia majú štátu pomôcť v boji proti podvodom* [online]. [11.04.2018]. Dostupné z: <https://www.webnoviny.sk/nove-opatrenia-maju-statu-pomoc-v-boji-proti-podvodom/>
- [75] ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční* [online]. [05.02.2018]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-16>
- [76] ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb* [online]. [31.03.2018]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-112>
- [77] ZÁKONY PRO LIDI. *Trestní zákoník č. 40/2009 Sb.* [online]. [22.02.2018]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-40>

- [78] ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty* [online]. [18.11.2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>
- [79] ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů* [online]. [05.02.2018]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2007-261>
- [80] ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád* [online]. [17.03.2018]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>
- [81] ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 300/2016 Sb.* [online]. [03.04.2018]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-300>
- [82] ZÁKONY PRO LIDI. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů* [online]. [13.10.2017]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zoznam skratiek

BKP	bezpečnostný kód poplatníka
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikačné číslo
DKP	daňový kód elektronickej registračnej pokladnice
DPH	daň z pridanej hodnoty
EET	elektronická evidencia tržieb
EHS	Európske hospodárske spoločenstvo
EMCS	Excise Movement and Control System
ERP	elektronická registračná pokladnica
ES	Európske spoločenstvo
Eur	euro
EÚ	Európska únia
FIK	Fiškálny kód poplatníka
JACK	Jednotné analytické centrum
Kč	české koruny
PNN	preventívne nástroje zamedzujúce
PNZ	preventívne nástroje zamedzujúce
RN	represívne nástroje
Sb.	Sbírka zákonů
SR	Slovenská republika
TzČR	Trestný zákoník č. 40/2009 Sb.
TzSR	Trestný zákon č. 300/2005 Z. z.
Z. z.	Zbierka zákonov

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 04. 2018



Bc. Michaela Čechotková

Zoznam príloh

Príloha 1 Sadzby dane z pridanej hodnoty v Európskej únii k 31.1. 2017

Príloha 2 Vzor dokladu z registračnej pokladne pre SR

Príloha 3 Vzor dokladu z EET pre ČR

Prílohy

Príloha 1 Sadzby dane z pridanej hodnoty v Európskej únii k 31.1. 2017

Členský štát Európskej únie	Kód štátu	Super znižaná sadzba dane (v %)	Znížená sadzba dane (v %)	Základná sadzba dane (v %)	„Parking Rate“ (v %)
Belgium	BE	-	6;12	21	12
Bulgaria	BG	-	9	20	-
Czech Republic	CZ	-	10;15	21	-
Denmark	DK	-	-	25	-
Germany	DE	-	7	19	-
Estonia	EE	-	9	20	-
Ireland	IE	4,8	9; 13,5	23	13,5
Greece	EL	-	6;13	24	-
Spain	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5;10	20	-
Croatia	HR	-	5;13	25	-
Italy	IT	4	5;10	22	-
Cyprus	CY	-	5;9	19	-
Latvia	LV	-	12	21	-
Lithuania	LT	-	5;9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hungary	HU	-	5;18	27	-
Malta	MT	-	5;7	18	-
Netherlands	NL	-	6	21	-
Austria	AT	-	10;13	20	13
Poland	PL	-	5;8	23	-
Portugal	PT	-	6;13	23	13
Romania	RO	-	5; 9	19	-
Slovenia	SI	-	9,5	22	-
Slovakia	SK	-	10	20	-
Finland	FI	-	10;14	24	-
Sweden	SE	-	6;12	25	-
United Kingdom	UK	-	5	20	-

Zdroj: EC EUROPA. National information [online]. [18.11.2017]. Dostupné
z https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat_en

HORNBACH - Baumarkt SK spol. s r.o.
Galvaniho 9, 821 04 Bratislava
DÍČ: 2020262684 IČ DPH: SK2020262684
IČO: 35838949 DPK: 9002020262684065
Reg. OR OS BA I odd. Sro vl. č. 26847/B.
29-04-2016 19:12:09 č. bloku: 256

EKOBRÍKETÝ HRANATE S 15,92 A
8 Bal x 1,99
č. art./EAN 859405413772 15,92
MEDZISUČET -----
CELKOM EUR 15,92
HOTOVOSŤ EUR 20,00
VRÁTÍŤ EUR 4,08

Sadzba: Základ: DPH:
A 20% 13,27 2,65

CELKOM: 13,27 2,65

Dakujeme Vám za Vašu návštevu.
Nepoužitý tovar v pôvodnom obale
Vám vezmeme do 4 týždňov späť,
po predložení účtenky.

Číslo účtenky: 5571

55507451604290035571
[Barcode]

OCHRANNÝ ZNAK

Pokladňa: 3 Pokladnička: 23

14F

Príloha 3 Vzor dokladu z EET pre ČR

[illegible]

2